أصول المحاسبة الحكومية

دراسة نظرية وتطبيقية

دكتور

أحمد هانى بحيرى حماد

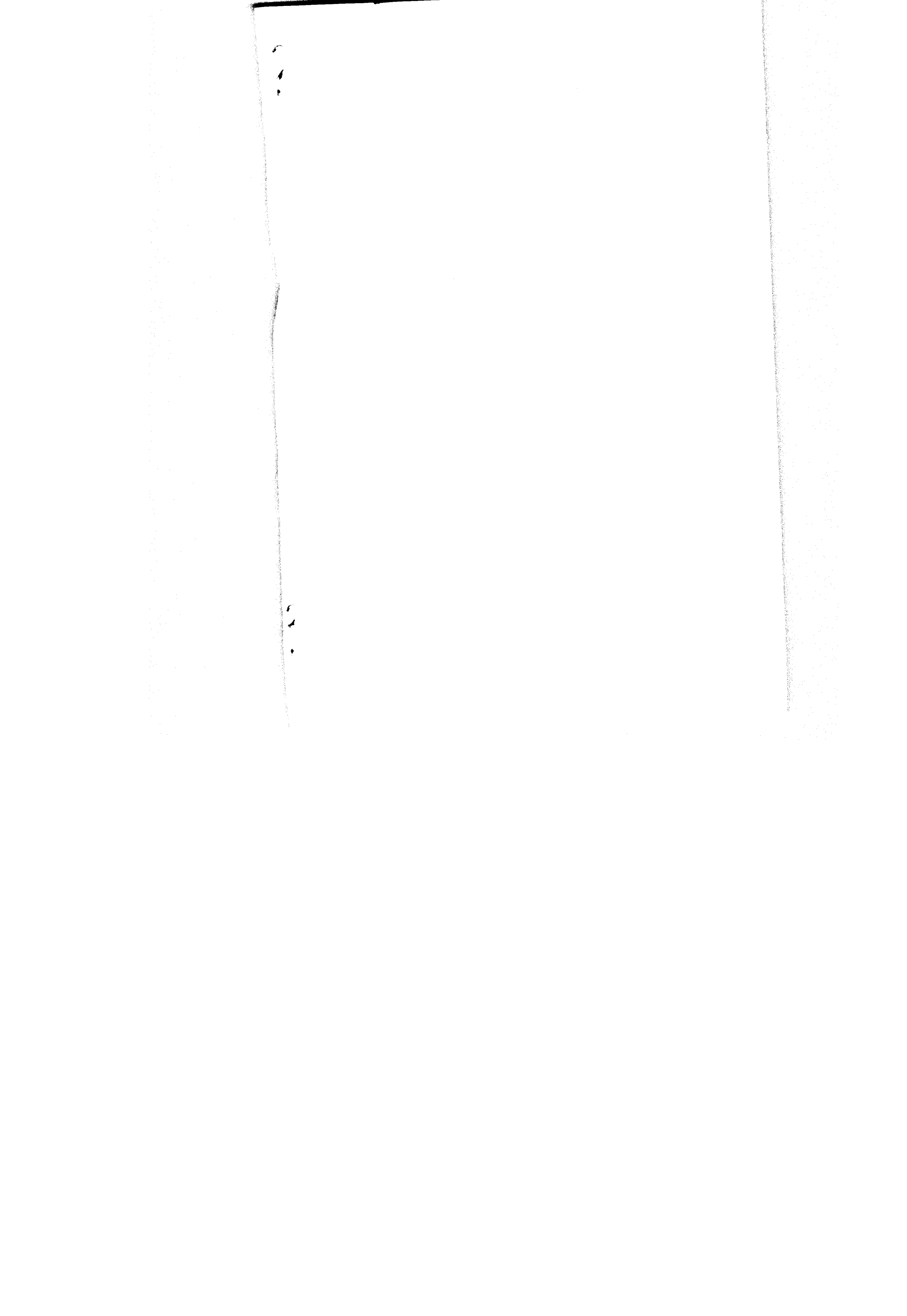
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من جامعة تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية

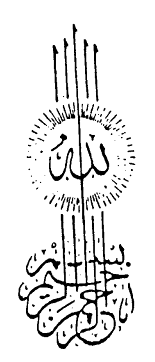
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة ووكيل الكلية لشئون الدراسات العليا والبحوث [سابقا]

كلية التجارة جامعة الزقازيق

الطبعة الرابعة

٢٠٠٠



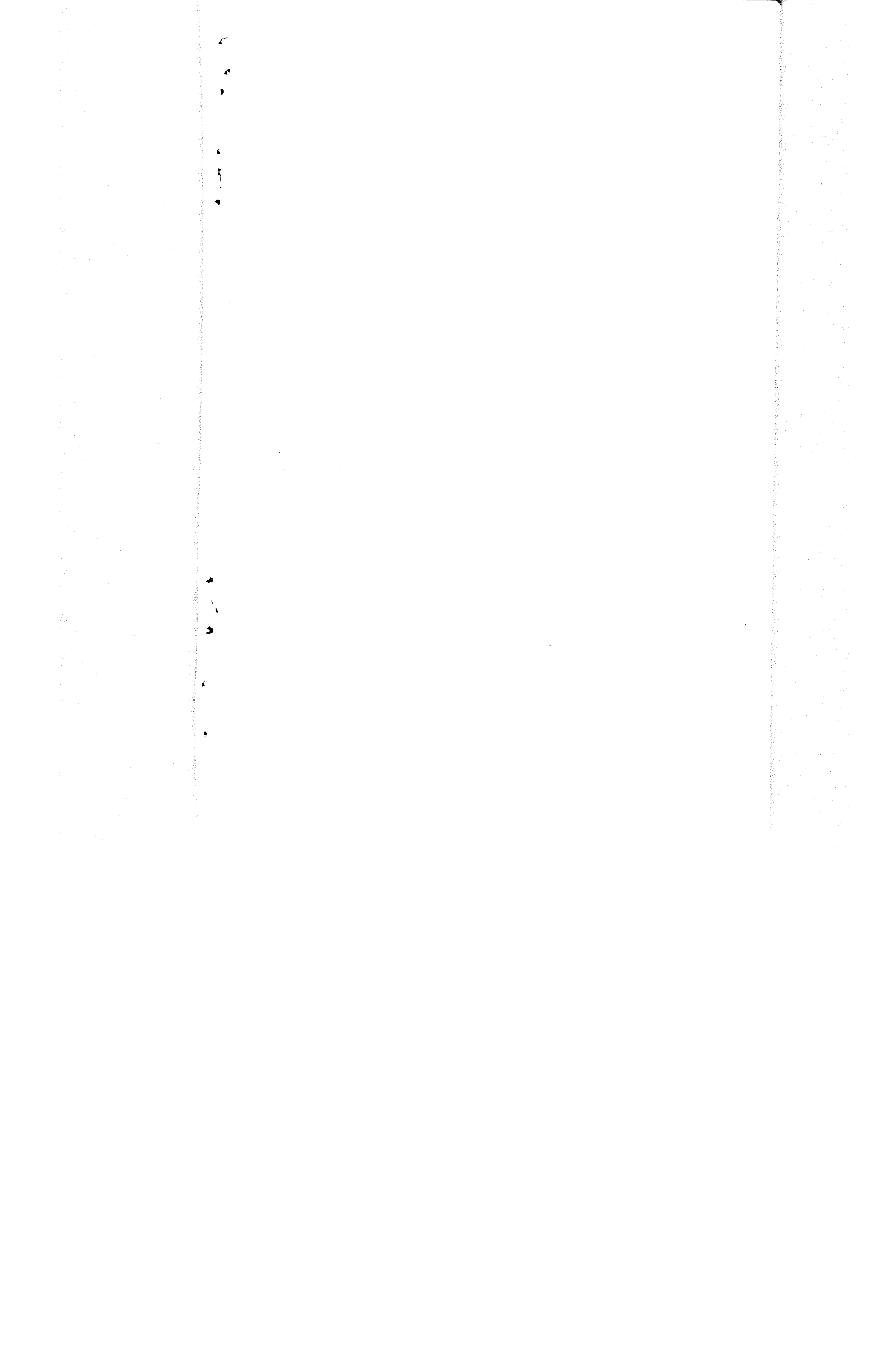


وما أوتيتم من العلم إلا قليلا

صدق الله العظيم

إهداء

الى الإبتسامة والإشراقة فى حياتنا
الى كل أمل يتجدد بالحب والوفاء
الى زوجتى
الى إبنتيّ مروة وداليا
الى إبنى محمد
أهديهم هذا الكتاب
عرفاناً بفضلهم وتضحياتهم.



بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

تعتبر المحاسبة الحكومية أداة من أهم أدوات الإدارة العامة . وكفاءة نظام المعلومات المحاسبي وقدرته على توفير المعلومات الملائمة هي العامل الحاسم والمحدد لقدرة الجهاز الحكومي على إدارة الموارد الاقتصادية للدولة وإنجاز المهام والبرامج الموكلة له بكفاءة وفاعلية ، كما أنه الإطار الذي يتم من خلاله حماية المال العام ورقابته والمساءلة عنه . وتزيد أهمية المحاسبة الحكومية كلما زاد الإنفاق الحكومي وزادت الخدمات والبرامج التي تديرها الدولة .

ولقد أدركت الدول المتقدمة دور البيانات والمعلومات المحاسبية في إدارة الشئون المالية والاقتصادية للدولة ، فكرست جهودها لتطوير مفاهيم المحاسبة الحكومية وتعظيم دورها بتكييف المفاهيم والأساليب المحاسبية المطبقة في مجال الأعمال التجارية للتطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية ، ونجحت في ذلك إلى حد بعيد وأصبحت أدوات المحاسبة الإدارية والتكاليف مسخرة لخدمة أهداف التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي .

ورغم أن الأسس والمبادىء العلمية للمحاسبة الحكومية متشابهة في مختلف الدول ، إلا أن النظام المحاسبي الحكومي في كل دولة له خصوصيته التي تعكس النظام الاقتصادي والإداري للدولة وأنواع الموازنات المستخدمة ووظائف النظام المحاسبي واحتياجات الإدارة العامة من المعلومات ومدى تطور نظم المعلومات بصفة عامة وتوافر الكوادر والعمالة المدربة ، إلى غير ذلك من خصوصيات الدولة .

وتهتم **جمهورية مصر** العربية بنظام المحاسبة الحكومية وبالموازنات العامة اهتماماً كبيراً يتناسب مع حجم الخدمات التي تقدمها الدولة ، حيث تدير الحكومة

في مصر جميع المرافق وخدمات البنية الأساسية، بالإضافة إلى ممارسة العديد من الانشطه الاقتصاديه الاستراتيجية او الضرورية.

ويقدم هذا الكتاب عرضاً متكاملاً للمبادىء العلمية للموازنات العامة وأنواعها إلى جانب مبادىء وأساليب المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مجال الموازنة العامة في مصر وكذلك ونظام المحاسبة الحكومي المصري. وذلك مع مراعاة المعالجة المتوازنة الناتجة عن المواءمة الدقيقة بين الجوانب النظرية والجوانب التطبيقية.

ولقد راعينا أن يخدم المؤلف فئات متعددة من المهتمين بالموازنات والمحاسبة الحكومية وأنماطاً مختلفة من المقررات الجامعية في مجال المحاسبة كما يقدم معلومات مفيدة للمتخصصين في الإدارة العامة.

وإننا لنأمل أن يكون هذا الكتاب إضافة إلى المكتبة العربية وأن يحوز رضا المهتمين بهذا المجال.

والله ولي التوفيق،،

المؤلف

البَابُ الأوَّل

الإطار الفكريّ للمَحاسَبة الحكوميَّة

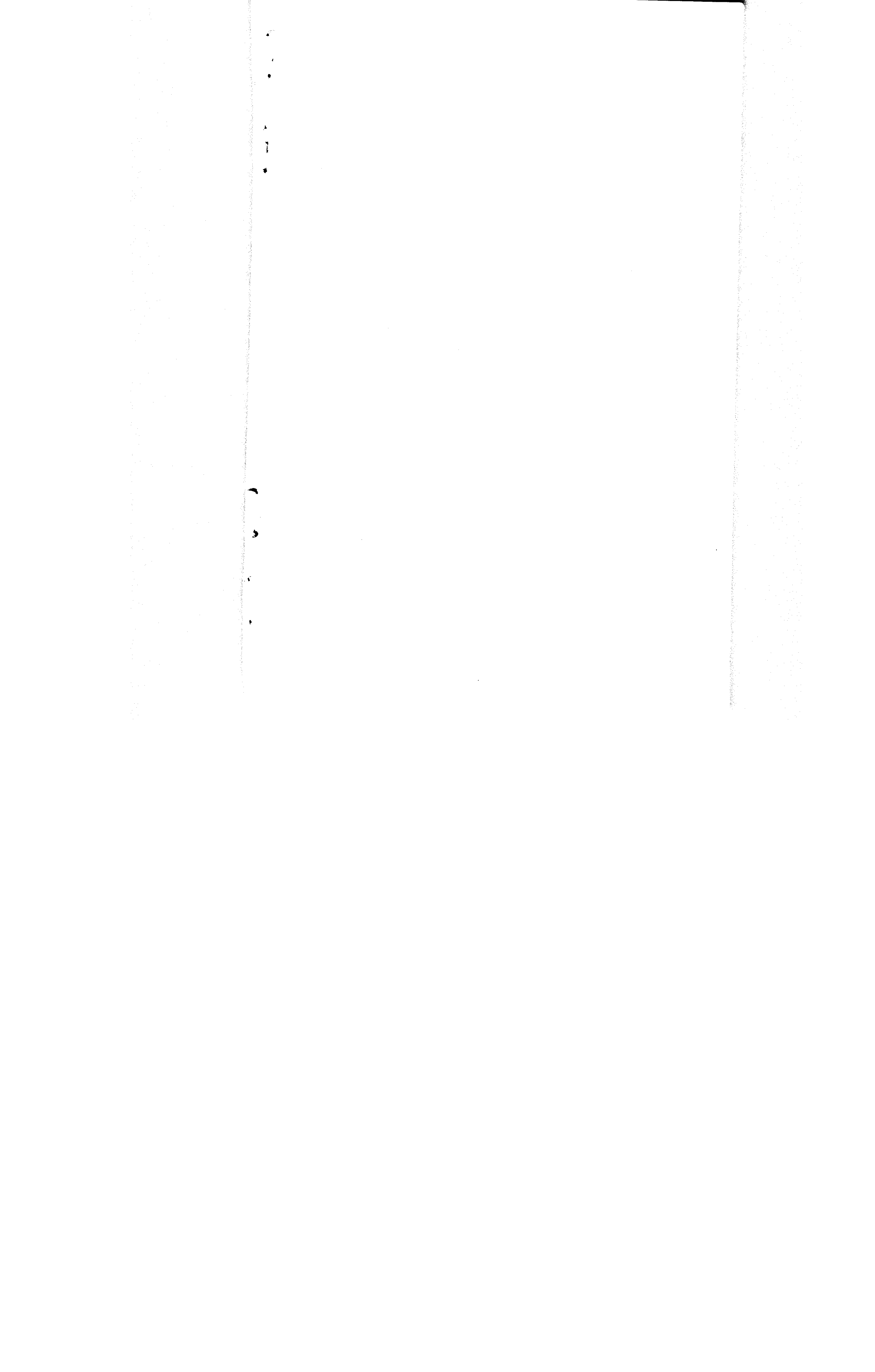
مقدمـــة

تستمد المحاسبة الحكومية أساسها الفكري من المبادىء المحاسبيـة العامـة، كما أنها تتميز بخصائص وسمات تجعلها فرعاً متميزاً ومستقـلاً عن فروع المحـاسبة الأخـرى، وذلك نتيجـة لاختلاف أهـداف وطبيعة وأسـاليب الإدارة في الأجهـزة الحكومية عن نظيرتها في مشروعات الأعمال الخاصة.

ولذلك فقد كان من الضروري أن نعرض لطبيعـة أنشطة الجهـاز الحكومي كمقدمة لعرض الإطار الفكري والمبادىء العلميـة للمحاسبـة الحكوميـة. ومن ثم فقد تم تناول الإطار الفكري في هذا الباب في فصلين:

الفصل الأول: أهداف وطبيعة الجهاز الحكومي.

الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية



الفصل الأول

أهداف وطبيعة الجهاز الحكومي

يقصد بالجهاز الحكومي من وجهة نظر المحاسبة الحكومية كافة الوحدات التي تمارس السلطات التشريعية أو القضائية أو التنفيذية للدولة في المجالات الإدارية أو المالية أو الاقتصادية. ومن ثم فإن الجهاز الحكومي بهذا المفهوم هو الوحدات التي تمارس وظائف الدولة بغض النظر عن التصنيف السياسي أو القانوني أو الوظيفي أو الإداري لها.

ويهدف الجهاز الحكومي بصفة عامة إلى حفظ كيان الدولة وتأمين سلامتها وتحقيق أقصى درجات الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين. ورغم اختلاف الدور الذي يلعبه الجهاز الحكومي والأساليب التي يستخدمها في تحقيق ذلك من دولة لأخرى تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي إلا أن هناك حداً أدنى من الوظائف التي يقوم بها في الدول على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية.

ومن الوظائف الأساسية التي تمارسها الحكومات في مختلف الدول وظائف الدفاع والأمن الداخلي والقضاء والصحة العامة وحماية البيئة والتعليم وتنظيم الشئون النقدية والمالية والاقتصادية للدولة، بينما يوجد من الوظائف ما يمارسه الجهاز الحكومي في بعض الدول دون غيرها مثال ذلك خدمات النقل والمواصلات والبريد والإنتاج الحربي وتوفير السلع الغذائية التموينية الضرورية لأفراد الشعب.

وفي سبيل تدبير الموارد المالية للانفاق على تلك الوظائف تلجأ الحكومات إلى استخدام سلطتها السيادية في فرض الضرائب والرسوم على دخول الأفراد وأرباح

الشركات على السلع والخدمات وغير ذلك، ويصبح تحصيل الضرائب وظيفة هامة من وظائف الجهاز الحكومي.

كما تلجأ الدول إلى استغلال الموارد الطبيعية سواء بنفسها أو بالمشاركة مع الغير، وفي كثير من الدول تمثل هذه الموارد المصدر الرئيسي لإيرادات الدولة كإيرادات النفط في الكويت مثلاً.

وتستخدم الدول المختلفة كلاً من الانفاق العام والموارد العامة في تشكيل هيكلها الاقتصادي والاجتماعي حسب فلسفة النظام السياسي والاقتصادي للدولة التي تتراوح بين الرأسمالية والاقتصاديات الحرة وبين الاشتراكية والاقتصاديات الموجهة. وبصفة عامة تؤثر هذه السياسات على توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع، وتحدد درجة التدخل الحكومي في النشاطات الاقتصادية.

ففي جانب الانفاق تؤثر سياسات الدولة في تحديد نوع السلع والخدمات التي تقدمها وكمياتها وكيفية تسعيرها، حيث يمكن أن تقدم بلا مقابل أو بمقابل رمزي أو بسعر مدعوم جزئياً من جانب الدولة، كما تحدد من يقوم بأداء هذه الخدمات حيث يمكن أن ينتجها الجهاز الحكومي أو تترك للقطاع الخاص على أن تسانده وتدعمه الدولة.

كما يمكن استخدام الانفاق الحكومي كسياسة اقتصادية تضخمية أو انكماشية أو سياسة اجتماعية لتوزيع ثروات الدولة على الأفراد كنظام الاستملاكات بأن تشتري الدولة ممتلكات الأفراد بقيمة تفوق قيمتها الحقيقية.

وفي جانب الموارد تلعب السياسات الضريبية دوراً هاماً في توزيع الدخل والثروة وتحقيق العدالة الاجتماعية والأهداف الاقتصادية كتشجيع بعض أوجه النشاط الاقتصادي أو غير ذلك.

ولما كانت الموازنة العامة للدولة تمثل توزيعاً للانفاق الحكومي على أوجه النشاط المختلفة ومصادر تمويله فإنها تعكس السياسات الاقتصادية والاجتماعية والنقدية التي تبنتها الدولة لتحقيق أهدافها خلال سنة قادمة.

ويتضح مما سبق أن الدولة في سبيل تحقيق أهدافها تلجأ إما إلى التدخل المباشر في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي أو إلى توجيهه باستخدام السياسات الملائمة :

١ ـ التدخل المباشر وذلك عن طريق :

أ ـ إنتاج السلع الضرورية الأساسية أو السلع الاستراتيجية لأفراد المجتمع أو مؤسساته بأسعار معقولة .

ب ـ تقديم الخدمات العامة للأفراد والمؤسسات مجاناً أو بأسعار رمزية .

جـ ـ المضاربة في الأسواق كدخول الدولة كمشترية أو بائعة للتحكم في عوامل الطلب والعرض على السلع والخدمات .

٢ ـ التوجيه وذلك عن طريق :

أ ـ فرض الضرائب وتحصيل الرسوم وذلك بطريقة تمكن من تحقيق العدالة وإعادة توزيع الدخل والثروة وتوفير أسس النمو الاقتصادي .

ب ـ تقديم الدعم والإعانات للأفراد والمؤسسات سواء كانوا منتجين أو مستهلكين لتوفير السلع الضرورية وزيادة القدرة الشرائية للبسطاء من أفراد المجتمع .

جـ ـ السياسات المالية والنقدية التي تهدف إلى توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي نحو تحقيق نمو متوازن وعادل بين أفراد المجتمع ، وتوجيه الموارد الاقتصادية إلى أفضل استخدام لها .

أنواع وحدات الجهاز الحكومي :

يتكون الجهاز الحكومي من مجموعات من الوحدات الإدارية والاقتصادية تنتظم في هيكل تنظيمي وإداري يتلاءم مع طبيعة المهام والمسئوليات التي تتحملها هذه الوحدات والدور الذي تلعبه في تحقيق الأهداف العامة للدولة .

وتنقسم وحدات الجهاز الحكومي للدولة بصفة عامة إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أ ــ الوحدات الاقتصادية الحكومية.
ب ــ الوحدات الإدارية الحكومية

الوحدات الاقتصادية الحكومية:

تشمل الوحدات الاقتصادية الحكومية المؤسسات التي تملكها الدول كلياً أو جزئياً وتمارس النشاط الاقتصادي المتمثل في إنتاج السلع وتقديم الخدمات. وتمثل هذه الوحدات ما يسمى بقطاع الأعمال الحكومي «القطاع العام» الذي يعتبر أداة الدولة في التدخل المباشر في مجالات النشاط الاقتصادي بالقدر الذي يتلاءم مع النظام الاقتصادي وأهداف الحكومة من إنشاء هذا القطاع.

وتقوم تلك الوحدات بأنشطة عديدة من أهمها الصناعات الاستخراجية، وصناعات الأمن الغذائي، وصناعات السلع والخدمات الضرورية والأساسية مثل النقل الداخلي والخارجي، وأعمال الائتمان والبنوك . . . الخ.

وتتفق طبيعة النشاط الذي تقوم به تلك الوحدات مع نشاط الوحدات الاقتصادية الخاصة (القطاع الخاص) في المجالات التالية:

١ ــ تتمتع هذه الوحدات سواء كانت هيئات أو مؤسسات عامة بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة.

٢ ــ تعمل هذه الوحدات طبقاً للأسس الاقتصادية والأعراف التجارية، وبصفة خاصة:

أ ــ ضرورة توافر الجدوى الاقتصادية والاجتماعية لاستمرار تلك الوحدات في أداء عملها.

ب ــ تطبيق النظم الإدارية السليمة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

جـ ـ العمل على تحقيق فائض أو ربح يعتبر مصدراً من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، وإذا حدث عجز فيجب أن تكون هناك عوامل جوهرية تبرر ذلك.

٣ ـ تطبيق نظم المحاسبة التجارية، ويتجلى ذلك في:

أ ـ استخدام نفس المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات الاقتصادية. فالوحدات الاقتصادية الحكومية لها رأسمال وينبغي المحافظة عليه، كذلك تتبنى نفس مفهوم الإيرادات والمصروفات ومفهوم المقابلة بينهما على أساس أن المصروفات تتعلق بالإيرادات مما يعكس علاقة السببية بينهما.

ب ـ قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وفقاً لأساس الاستحقاق، والتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، وتكوين المخصصات والاحتياطيات.

جـ ـ عرض المركز المالي وذلك بإعداد قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول والتزامات الوحدة في تاريخ معين.

د ـ إعداد الموازنة التخطيطية باستخدام نفس المفاهيم والمبادىء والقواعد والأساليب التي تعد على أساسها الموازنة التخطيطية في الوحدات الاقتصادية بصفة عامة.

هـ ـ استخدام مبادىء وأساليب محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة وحدة النشاط والرقابة على عناصر التكاليف.

و ـ الاعتماد على نظام فعال للمعلومات المحاسبية لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات ورسم السياسات.

ومع وجود هذا التشابه بين الوحدات الاقتصادية الحكومية وبين الوحدات الاقتصادية الخاصة إلا أن الوحدات الاقتصادية الحكومية تظل تنفرد بخصائص مميزة لها نوردها فيما يلي:

١ ـ الوحدات الاقتصادية الحكومية تكون مملوكة للدولة بالكامل أو بالمشاركة مع القطاع الخاص بنسبة من رأس المال تكفي للسيطرة على تلك الوحدات وتوجيه سياساتها.

٢ ـ يأتي هدف تحقيق الربح في الوحدات الاقتصادية الحكومية في المرتبة التالية بعد تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة.

٣ ـ تتحمل الوحدات الاقتصادية الحكومية الأعباء الاجتماعية والاقتصادية الناتجة عن السياسات التي تتبناها الدولة مثل استيعاب العمالة للمساهمة في حل مشكلة البطالة والمساهمة في الأنشطة والبرامج الاجتماعية والبيئية.

٤ ـ تتبنى الوحدات الاقتصادية الحكومية سياسات سعرية لا تعتمد فقط على التكاليف وهامش الربح المستهدف بل تراعي العوامل الاجتماعية والاقتصادية الأخرى كالقوة الشرائية وقدرات المستهلكين، ومدى أهمية السلعة أو الخدمة لأفراد المجتمع ككونها كمالية ترفيهية أو أساسية ضرورية.

٥ ـ انخفاض كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية في بعض تلك الوحدات نتيجة لارتباطها بالإدارة الحكومية وأجهزة الرقابة العامة، وهو ما يحد في كثير من الأحيان من حرية إدارتها في تطوير نظم العمل وتبني نظم الحوافز الملائمة.

الوحدات الإدارية الحكومية:

يقصد بالوحدات الإدارية الحكومية أو ما يطلق عليه «قطاع الخدمات» تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والصحة والتعليم... إلخ وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة وتسهم في إقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة السدود والموانىء والمطارات، وتعبيد الطرق والجسور، وتوفير الطاقة الكهربائية.. الخ.

وللوحدات الإدارية طبيعة وخصائص تميزها عن الوحدات الاقتصادية الحكومية. وفيما يلي عرض لأهم تلك الخصائص:

١ — لا تتمتع الوحدات الإدارية سواء كانت وزارات أو هيئات عامة بالشخصية الاعتبارية المستقلة، فكل وحدة إدارية تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى. فالواقع أنه ليس لكل وحدة إدارية كيان ذاتي مستقل من حيث مصادر التمويل والالتزامات التي تترتب على أدائها لنشاطها وإنما تمثل تلك الوحدات في مجموعها وحدة واحدة هي الجهاز الإداري للدولة وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة.

٢ — تكون الوحدات الإدارية مملوكة للدولة بالكامل وهو ما يطلق عليه الملكية الشعبية أو العامة فلا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها.

٣ — ليس للوحدة الإدارية رأسمال بالمفهوم التجاري المعروف وإنما تخصص الدولة لها سنوياً الأموال اللازمة للانفاق على أنشطتها في الأغراض المحددة لها. لذلك فإن مشكلة قياس رأس المال والمحافظة عليه غير واردة في تلك الوحدات.

٤ — لا تهدف الوحدات الإدارية إلى تحقيق الربح وإنما الهدف الأساسي هو تحقيق الأهداف المحددة لكل منها في ضوء تحقيق الأهداف العامة للدولة.

٥ — مفهوم الايرادات في تلك الوحدات يختلف عن المفهوم المحاسبي المتعارف عليه للإيرادات. وتتمثل إيرادات تلك الوحدات في الموارد التي تحصل عليها الوحدة بموجب القانون. وتتمتع الايرادات في تلك الوحدات بالخصائص الآتية:

أ — مصادر الإيرادات مضمونة ومستمرة بقوة السلطة السيادية للدولة.

ب — نوع وحجم الإيرادات محددة بالقوانين السارية والمعمول بها كأنواع الضرائب ونسبها وأوعيتها وأنواع الرسوم والأتاوات والغرامات المقررة.

جـ — تلجأ الدولة في كثير من الأحيان إلى تعديل القوانين المتعلقة بالإيرادات بهدف موازنة الميزانية أو تخفيض العجز فيها.

٦ ـ مفهوم المصروفات في تلك الوحدات يختلف عن المفهوم المحاسبي المتعارف عليه للمصروفات. وتتمثل مصروفات تلك الوحدات في استخدامات الموارد أو الأموال المتاحة أو المخصصة لها من قبل الدولة. وتتميز المصروفات في تلك الوحدات بما يلي:

أ ـ تكون المصروفات (الاستخدامات) عادة أقل من الموارد مضافاً إليها الديون المحلية والخارجية مع الأخذ في الاعتبار الفائض المرحل من الأعوام السابقة إن وجد.

ب ـ يتم الانفاق طبقاً للوائح الإدارية والمالية لكل بند من بنود المصروفات مثل القواعد الخاصة بالمشتريات والمناقصات أو المكافآت والأجور الإضافية أو بدل السفر... إلخ.

جـ ـ يجب الالتزام بالاعتمادات المخصصة لكل بند من بنود المصروفات وأي تغيير في ذلك يخضع لإجراءات إدارية وتشريعية مقننة.

٧ ـ لا توجد علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها. فالمصروفات ليست سبباً مباشراً في خلق الإيرادات كما هو الحال في الوحدات الاقتصادية حيث تتوافر العلاقة السببية بين الإيرادات وهي إنجازات الوحدة وبين المصروفات وهي المجهودات التي تبذل في سبيل تحقيق هذه الإيرادات.

ويمكن تقسيم الوحدات الإدارية إلى نوعين هما:

أ ـ وحدات إدارية إيرادية مثل إدارة الضرائب وإدارة الجمارك وهي الوحدات التي تحقق إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير وتمثل مصدراً من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة.

ب ـ وحدات إدارية غير إيرادية مثل وزارة الدفاع ووزارة الداخلية ووزارة الخارجية وهي الوحدات التي لا تحقق إيرادات أو تحقق إيرادات أقل من مصروفاتها بكثير. وتعتمد في تغطية مصروفاتها عن طريق الأموال التي تخصصها لها الدولة في الموازنة العامة.

وحتى بالنسبة للوحدات الإدارية التي لها طبيعة خاصة وتمارس نشاطاً خدمياً كالجامعات والمستشفيات والمنشآت السياحية والترفيهية فليست هناك علاقة سببية مباشرة بين مصروفات تلك الوحدات وبين ما تفرضه من رسوم عن الانتفاع بما تقدمه من خدمات .

العوامل المحددة لنوع الوحدة الحكومية :

يتوقف تحديد هوية الوحدة الحكومية ونوعها من حيث كونها وحدة إدارية أم وحدة اقتصادية على عوامل واعتبارات عديدة من أهمها :

١ ـ طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة . فالوحدة تعتبر اقتصادية إذا كانت تمارس النشاط الاقتصادي ، وإدارية إذا كانت تمارس النشاط الاداري . والمشكلة التي تثار هنا أنه يصعب أحياناً وضع حد فاصل بين ما يعتبر نشاطاً اقتصادياً وبين ما يعتبر نشاطاً إدارياً ، فلا يوجد نشاط إداري أو اقتصادي بطبيعته[1] .

٢ ـ النظام السياسي والاقتصادي للدولة والفلسفة والسياسات العامة التي تتبناها . فالكثير من الوحدات التي تعتبر وحدات اقتصادية في دولة رأسمالية قد تعتبر وحدات إدارية في دولة اشتراكية .

٣ ـ درجة تقدم الدولة ، فالكثير من الوحدات التي تعتبر وحدات اقتصادية في الدول المتقدمة تعتبر وحدات إدارية في الدول النامية .

٤ ـ رغبة الإدارة الحكومية في اضفاء الصفة الاقتصادية على بعض وحداتها تحقيقاً لأهداف معينة مثل الارتقاء بمستوى أداء تلك الوحدات ، وتوفير قدر أكبر من المرونة والاستقلال لتلك الوحدات في أدائها لعملها وتحقيق المتابعة والرقابة الفعالة على أدائها . ومثال ذلك الوحدات التي تقدم خدمات النقل والمواصلات وخدمات الكهرباء والماء والاتصالات حيث يمكن أن يعهد بها إلى وحدات اقتصادية .

٥ ـ رغبة الإدارة الحكومية في إضفاء الصفة الإدارية على بعض وحداتها تحقيقاً لأهداف معينة مثل توفير سلعة أو خدمة مهمة لجمهور المستهلكين، أو تأمين سلعة أو خدمة استراتيجية، وكذلك الرغبة في السيطرة الكاملة والرقابة المباشرة على بعض الوحدات. ومثال ذلك الصناعات الحربية، وخدمات الإعلام والصحافة التي يعهد بها إلى وحدات إدارية.

الفصل الثاني

المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية

تعريف المحاسبة الحكومية :

يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها عملية قياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدات الجهاز الإداري الحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات .

وتعريف المحاسبة الحكومية على هذا النحو يضعها في إطارها الصحيح الذي أسفرت عنه التطورات الحديثة والتي خرجت بالمحاسبة الحكومية عن مجرد تسجيل وتصنيف للعمليات المالية يركز على الجوانب الإجرائية والتنفيذية لتحصيل وصرف اعتمادات الموازنة إلى جزء رئيسي في البنية الأساسية للنظام المالي والاقتصادي للدولة وأداة من أدوات الإدارة العامة وأكثرها فاعلية في ممارسة وظائف التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

وكذلك فإن التعريف يبرز بشكل أساسي أن المحاسبة الحكومية نتيجة لذلك أصبحت نظاماً متخصصاً للمعلومات المحاسبية «منتجاً وموصلاً للمعلومات» يعالج البيانات المتعلقة بالأنشطة الحكومية ويوفر المعلومات الملائمة لمختلف أصحاب المصالح وعلى رأسهم السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في الدولة لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم وأدائهم مما يضمن المحافظة على المال العام وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاءة وفاعلية .

ولقد كان لـذلك أثـره في تطويـر طبيعة ومجـال وأدوات المحاسبـة الحكوميـة بشكل جوهري يمكن إيجازه فيما يلي :

١ ــ استخدام أساليب حديثة في مجال التخطيط والرقابة على أنشـطة الجهاز الإداري للدولـة مثل استخـدام موازنـات البرامـج والأداء ومـوازنـات التخـطيط والبرمجة والموازنات الصفرية وكذلك قاعدة المـراجعة الـدورية للبرامـج الحكوميـة Sunset Legislative والتي يستخـدمها الكـونجـرس الأمـريكي في تقـويم بـرامـج الموازنة الأمريكية .

٢ ــ استخدام أسس ومبادىء تقييم الأداء للأنشطة والبرامج الحكومية ومـا يـرتبط بهـا من دراسـات تتعلق بتحـديـد واختيـار وحـدة الأداء وأسلوب التقييم ومعاييره وتحليل التكلفة والعائد من الأنشطة والبرامج الحكومية ، وتطويـر الأجهزة الرقابية الداخلية والخارجية المكلفة بتقييم الأداء .

٣ ــ الاتجـاه إلى تدعيم الـدور الذي تلعبـه المحاسبـة الحكـوميـة في وضـع السيـاسات الاقتصـادية والتخـطيط الاقتصادي وذلـك بتوحيـد مفـاهيم ومعـايـير المحاسبة الحكومية وتحديد علاقاتها بنظيرتها في المحاسبة القومية وإرساء قواعد ثابتة للعلاقات بينهما بحيث تتكامل أهداف المحاسبة الحكومية مع المحاسبة القومية على المستوى القومي مستفيدين من التطور الهائل في تكنولوجيا تشغيل البيانات ، ولقـد أدى ذلك إلى تطوير أهداف المحاسبة الحكومية كما يتضح من العرض التالي .

أهداف المحاسبة الحكومية :

تهـدف المحاسبـة الحكوميـة بصفة عـامة إلى تـوفـير المعلومـات الضروريـة والـلازمة لـطوائف متعددة من المستخـدمين ، ويمكن من منـطق وظيفي في تحديـد الأهداف أن ننسب أهداف هؤلاء المستخدمين واستخداماتهم لتلك المعلومات إلى المحـاسبة الحكـوميـة . وبمعنى آخـر أن نعتبـر أهـداف المستخـدمـين هي أهـداف

المحاسبة الحكومية وعلى ذلك يمكن بلورة أهداف المحاسبة الحكومية وظيفيا في مجموعات خمس نعرضها فيما يلي:

أولاً : توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:

ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك. وعلة المساءلة هو أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي إما مملوكة للشعب أو جمعت منه مباشرة، ومن حقه أن يعرف مقدار هذه الموارد وكيف يتم انفاقها. وكذلك فإن قوانين خاصة تصدر في مختلف الدول لتنظيم الأمور المالية العامة للدولة كقوانين الضرائب والموازنة العامة وبعض التشريعات المالية الأخرى، وهي تمثل إطاراً للمساءلة عن أعمال الجهاز الإداري للدولة.

ويمكن حصر أهداف المساءلة في ثلاثة أنواع:

١ ـ **المساءلة المالية**: وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من:

أ ـ الالتزام بالتشريعات والقوانين واللوائح المالية.
ب ـ انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الجهاز الحكومي.
جـ ـ أن الانفاق قد تم في حدود الاعتمادات المقررة.

٢ ـ **المساءلة الإدارية**: وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من:

أ ـ أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف.
ب ـ أن الوحدة الإدارية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها.

٣ ـ **المساءلة عن الأداء:** وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة للتأكد من إنجاز الأهداف والأعمال والمهام المنوطة بها وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ثانياً: توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية والمحافظة على هذه الموارد وذلك باستخدام الأدوات والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي. وعادة ما يطلق على هذا النوع من الرقابة «الرقابة المالية» والتي تتكون أدواتها الرئيسية من:

١ ـ الدليل المحاسبي ويضم دليل الحسابات ودليل الإجراءات المحاسبية.
٢ ـ اللوائح المالية وتحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد والإجراءات اللازمة لذلك والسلطات المخولة به.
٣ ـ نظام الضبط الداخلي والذي يمثل أنواع الرقابات الإدارية الأخرى.
٤ ـ نظام المراجعة الداخلية الذي يختص بتقويم كفاية نظم الرقابة وفاعليتها ويحدد أعمال المراجعة الداخلية.

وتمارس الرقابة من خلال النظم والأجهزة الداخلية أو الأجهزة الخارجية مثل أجهزة الرقابة المحاسبية المركزية على مستوى الدولة ـ كديوان المحاسبة.

ويقصد بالرقابة التأكد من الالتزام بالموازنة وبالبرامج والخطط والسياسات الموضوعة بما يحقق أهداف الموازنة بكفاءة وفعالية، وعلى الأخص:

١ ـ ضمان تحصيل الإيرادات المقدرة بالموازنة.
٢ ـ الرقابة على أوجه الإنفاق المختلفة قبل الصرف وبعده.
٣ ـ حماية الأصول المملوكة للدولة والمحافظة عليها.

ثالثاً : توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات . وتعد هذه المعلومات في شكل تقارير دورية أو في شكل تقارير خاصة لأغراض محددة .

والواقع أن متخذي القرارات يعتمدون على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي لترشيد عملية اتخاذ القرارات . والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي تفيد متخذي القرارات في المجالات التالية :

١ ـ المقارنة بين التكاليف والإيرادات في العام الحالي مع الأعوام السابقة ومع المتوقعة في المستقبل .

٢ ـ تقييم البرامج والأنشطة البديلة واختيار أفضلها .

٣ ـ تحديد حجم الموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة .

٤ ـ تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات وأثر إحلال المدخلات أو التغيير في البرامج والأنشطة على كفاءة وفعالية الأداء .

٥ ـ تقييم عملية تحصيل الإيرادات واقتراح أساليب وطرق زيادة فعالية عملية التحصيل .

٦ ـ تحديد كيفية ترشيد الانفاق الحكومي مع الإبقاء على نوعية الخدمة الحكومية .

٧ ـ تحديد الموارد الاقتصادية اللازمة لمواجهة التوسع في الخدمات أو تنفيذ البرامج الجديدة أو تحسين أداء الخدمات الحالية .

رابعاً : توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية :

يجب أن يوفر نظام المحاسبة الحكومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية . وتزيد أهمية

هـذا الهدف مـع ازدياد الاتجـاه إلى توطيـد العلاقـة إلى درجة الـدمج بـين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية.

خامساً : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي :

تؤثر السياسات المالية الحكومية على النشـاط الاقتصادي بصفـة عامـة سواء على الأفراد أو الشركات والمؤسسات المختلفة، ولذلك فإن هنـاك حاجـة مزدوجـة من الحكومة للإعلام عن عملياتها وأنشطتها المالية وللجمهور من أفراد ومؤسسات لهذه المعلومات لتساعدهم في اتخـاذ قرارات رشيـدة في شئونهم المـالية الخـاصة بمـا يخدم اقتصاد الدولة وينعكس على مستوى الإشباع والرفاهية العامة.

فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية :

تتعـدد فئات المستخـدمين اللذين يهتمـون بمخـرجـات الـنظام المحـاسبي الحكومي ويسعون للاستفادة منها في ترشيد أدائهم لأعمالهم سواء في مجال التخطيط أو التنفيذ أو الرقابة وتقييم الأداء. وبـالرغم من اختـلاف طبيعة المعلومـات التي تحتـاجها كـل فئة من فئـات المستخدمـين إلا أنه بـالإمكان تحـديـد الاحتيـاجـات الأساسية التي تتوقع هذه الفئات من النظام المحاسبي الحكومي توفـيرها في صـورة منـاسبة من حيث المحتـوى والشكـل التـوقيت. ونـوضـح فيـما يـلي أهم الفئـات واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات.

١ ـ الأجهزة الإدارية :

وتشمـل هذه الفئـة المسئولـين في الأجهزة الحكـومية عن وضـع السياسـات واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء للوحدات التابعة لهم والعاملين بها. وتحتاج هـذه الفئة إلى تقـارير دوريـة عامـة وخاصـة تفيدهـا في رسم السيـاسـات واتخـاذ

القرارات وتنبهها فوراً إلى مواطن الضعف والقصور التي تستلزم اتخاذ قرارات تصحيحية وتساعدها في تقييم الأداء للأنشطة والعاملين.

٢ ـ الأجهزة المركزية:

وتشمل هذه الفئة الأجهزة التخطيطية والتنفيذية والرقابية على المستوى القومي مثل وزارة التخطيط واللجان العليا للتخطيط ووضع السياسات، وزارة المالية وديوان الموظفين، المجالس التشريعية وديوان المحاسبة والهيئات القضائية.. الخ. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير دورية عامة وخاصة تفيدها في أغراض التخطيط ووضع الاستراتيجيات والخطط القومية وفي تقييم الأداء والرقابة والمساءلة لوحدات الجهاز الحكومي.

٣ ـ الأجهزة الخارجية:

وتشمل هذه الفئة المؤسسات المالية العالمية، حكومات الدول المانحة للمساعدات والإعانات، والمنظمات العالمية والاقليمية الأخرى. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير خاصة تفيدها في التقييم العام للوضع المالي والاقتصادي للدولة.

٤ ـ المستثمرون:

وتشمل هذه الفئة المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض الحكومية وتلك المؤسسات التي تعتزم زيادة أو تجديد القروض أو إعادة جدولتها. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقييم وضع السيولة والحالة المالية للاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها.

٥ ـ دافعو الضرائب والإيرادات الأخرى:

وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات الحكومية ومن يعتزمون تقديمها. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن

معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها تلك الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

٦ ـ الجمهـــور :

وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين للضرائب والرسوم أو متلقين للخدمات الحكومية أو الإعانات والمساعدات الحكومية. وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب وثرواته، وأيضاً في التعرف على مدى العدالة في توزيع السلع والخدمات الحكومية على أفراد الشعب.

الاحتياجات الأساسية لفئات المستخدمين :

تتلخص الاحتياجات الأساسية أو المشتركة بين فئات المستخدمين في التعرف على الجوانب الهامة التالية :

١ ـ مدى قدرة الوحدات الحكومية على الاستمرار في تقديم السلع والخدمات من حيث الكم والنوع.

٢ ـ مدى التزام الوحدات الحكومية بالاعتمادات واستخدام الأموال في الأغراض المخصصة لها، وتنفيذها لبرامج الموازنة.

٣ ـ مدى كفاءة وفعالية أداء وحدات الجهاز الحكومي والكشف عن جوانب الإسراف والضياع.

٤ ـ مصادر إيرادات الدولة وتحديد أهميتها النسبية.

٥ ـ التوزيع النسبي للانفاق على الوظائف المختلفة والقطاعات والمناطق الجغرافية.

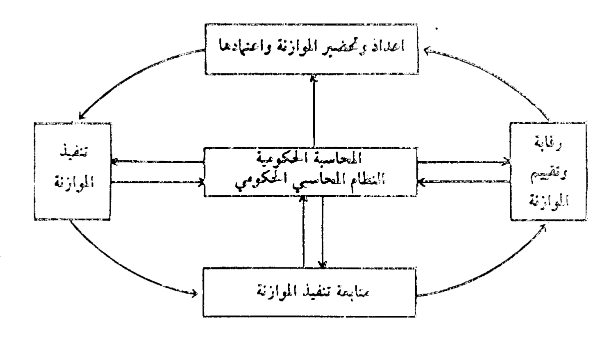
٦ ـ المؤشرات المحددة لاتجاهات الانفاق والايرادات.
٧ ـ تقييم القدرة على خدمة الديون وخاصة الديون الخارجية.
٨ ـ المعلومات والبيانات اللازمة لاعداد حسابات الدخل القومي.
٩ ـ نتائج متابعة تنفيذ وتقويم الخطط القطاعية والقومية.
١٠ ـ المؤشرات التي تحدد درجة الوعي بأهمية المال العام والمعلومات اللازمة لتنمية ذلك الوعي، ببيان تكلفة السلع والخدمات الحكومية وكمية الموارد المستخدمة وكيفية توفيرها وحجم الدعم الحكومي للسلع والخدمات الأساسية وأثر ذلك على العبء الضريبي، والتنبيه إلى مخاطر الإسراف وسوء استخدام السلع والخدمات الحكومية.

العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة:

تتميز العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة بأنها علاقة تكاملية تعتمد على التداخل والتزامن بينهما. فالموازنة العامة للدولة باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات الإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث أن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية.

بالإضافة إلى ذلك فإن النظام المحاسبي الحكومي يستخدم نفس المسميات والمصطلحات وأسس التبويب ونظم الترميز المستخدمة في الموازنة العامة للدولة.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة:



شكل رقم (١) العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة

ويتضح من الشكل السابق أن اعداد وتحضير الموازنة واعتمادها وما يسبق ذلك من عمليات التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات الفعلية في السنوات المالية الماضية وعن الفترة المنقضية في السنة الحالية، وما يوفره أيضاً من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج، ومن تقارير مقارنة بين التقديرات والفعليات وتحديد الانحرافات، والملاحظات عن المشاكل والمعوقات والمخالفات.

وفي مجال تنفيذ الموازنات فإن النظام المحاسبي الحكومي يتناول البرامج والأنشطة التي يجري تنفيذها طبقاً لما هو مدرج بالموازنة بالحصر والتسجيل والتبويب والتلخيص والعرض. كما أن تنفيذ الموازنة يعتمد على التقارير التشغيلية والتي قد تكون يومية أو مرتبطة بكل عملية والتي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي.

وفي مجال المتابعة يوفر النظام المحاسبي الحكومي بيانات ومعلومات تفيد في متابعة تنفيذ الموازنة والالتزام بالاعتمادات المدرجة بها، ويتم ذلك عن طريق

التقارير الدورية الشهرية وربع السنوية وكشوف المطابقات والتسويات. ومن ناحية أخرى فإن الموازنة بما تتضمنه من خطط وبرامج هي الأساس الذي تعتمد عليه المحاسبة في التحقق من مدى الانجاز واتجاهاته.

وفي مجال الرقابة وتقييم الأداء يوفر النظام المحاسبي الحكومي البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية، والمعلومات الأخرى اللازمة لتقييم كفاءة وفعالية تنفيذ البرامج والأنشطة المدرجة بالموازنة. ويعتبر الحساب الختامي الوثيقة التي تعتمد عليها الأجهزة المركزية والرقابية في الدولة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء. وتعتبر الموازنة مصدر المعلومات عن الأنماط والمعايير التي يعتمد عليها في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

المبادىء العلمية للمحاسبة الحكومية :

تعتمد المحاسبة الحكومية على الإطار العام لنظرية المحاسبة وتستند إلى العديد من المبادىء والقواعد المحاسبية العامة والمستخدمة في المحاسبة التجارية مثل مبدأ التكلفة التاريخية، والموضوعية، ووحدة القياس النقدي، والاتساق، والافصاح الكامل، وكذلك فإنها تستخدم نفس الأساليب الفنية والنظم مثل نظام القيد المزدوج.

إلا أن المحاسبة الحكومية تختص بمجموعة من المبادىء والقواعد والأساليب الخاصة بها والتي تتلاءم مع طبيعة وأهداف وحدات الجهاز الإداري للدولة، ذلك أن الطبيعة المتميزة للوحدات الإدارية الحكومية كما تعرضنا لها في الفصل السابق قد استلزمت تكييفاً خاصاً لمفهوم الوحدة المحاسبية أثر بشكل جوهري على الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية وأصبح أساساً للمبادىء والقواعد العلمية للمحاسبة الحكومية.

لذلك فإننا نجد من الأهمية بمكان استعراض المداخل المختلفة إلى نظرية الوحدة المحاسبية في الفكر المحاسبي حيث أن ذلك سيساعد في التحديد الدقيق للمفاهيم الخاصة بالمحاسبة الحكومية مقارنة بمثيلتها في المحاسبة التجارية.

وتوجد ثلاث نظريات أساسية في تفسير الوحدة المحاسبية كأساس للمحاسبة بصفة عامة، ونعرض هذه النظريات وفقاً للتسلسل التاريخي لظهورها.

١ ـ نظرية أصحاب المشروع :

يرجع ظهور هذه النظرية إلى القرن التاسع عشر حيث نجحت في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وأساس المحاسبة في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، وتنظر هذه النظرية إلى المشروع من زاوية ملاكه حيث لا تفرق بين شخصية المشروع وشخصية أصحاب المشروع. وترتيباً على ذلك فان السجلات والدفاتر والتقارير والقوائم المالية تعد من وجهة نظر أصحاب المشروع، ويهدف النظام المحاسبي إلى تتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق أصحاب المشروع أو ما يعرف بالقيمة الصافية Net Worth بغرض قياس قيمتها في نهاية الفترة المحاسبية. ونعرض مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية فيما يلي :

أ ـ المعادلة المحاسبية (معادلة الميزانية) : وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة ويعبر عنها بالمعادلة الآتية :

صافي القيمة (رأس المال) = الأصول ـ الخصوم

ب ـ الأصول : وتمثل الموارد الاقتصادية التي يملكها صاحب (أصحاب) المشروع.

جـ ـ الخصوم : وتمثل التزامات على صاحب (أصحاب) المشروع تجاه الغير.

د ـ صافي القيمة : أو ما يطلق عليه رأس المال، وهي صافي حقوق صاحب (أصحاب) المشروع أي الفرق بين الأصول والخصوم، وتمثل محور اهتمام النظام المحاسبي.

هـ ـ الايرادات والمصروفات : تمثل الايرادات الزيادة في حقوق صاحب

(أصحاب) المشروع، كما تمثل المصروفات النقص في حقوق صاحب (أصحاب) المشروع، أي الزيادة أو النقص في القيمة الصافية. وتعتبر التفرقة بين مصادر الايرادات وطبيعة المصروفات غير مهمة فالعبرة بتأثيرها النهائي على صافي القيمة.

و ــ **صافي الربح (الخسارة)**: يمثل صافي الربح (الخسارة) الفرق بين القيمة الصافية في فترتين متتاليتين، وعلى سبيل المثال فان:

صافي الربح (الخسارة) عن عام ٨٦ = القيمة الصافية في نهاية العام ٨٦ مطروحاً منها القيمة الصافية في بداية عام ١٩٨٦. وتعرف هذه الطريقة وهي أول طريقة إستخدمت في قياس الربح (الخسارة) بطريقة الميزانية أو بطريقة رأس المال Stock Method.

وحيث أن هدف المحاسبة هو قياس التغير في حقوق أصحاب المشروع (صافي القيمة) فان تعريف صافي الربح طبقاً لهذه النظرية يتسع ليشمل جميع مصادر الدخل سواء كانت نتيجة للعمليات العادية أو غير العادية أو الرأسمالية الناتجة عن حيازة الأصول وتقلبات الأسعار، أو الأرباح العارضة أو القدرية Wind-Fall Profits.

كما يتضمن مفهوم صافي الربح عوائد عناصر الانتاج جميعها، فهو يتضمن الفائدة (عائد الاستثمار النقدي)، والإيجار (عائد الأصول العينية)، والربح (عائد المخاطرة)، والأجور (عائد المجهود الشخصي لصاحب المشروع)، وتتجمع كل هذه العوائد في القيمة الصافية.

ز ــ **المحافظة على رأس المال**: التفرقة بين الدخل ورأس المال غير واضحة لضآلة أهمية التفرقة من وجهة نظر صاحب المشروع. وقد يترتب على ذلك في كثير من الأحيان إعادة توزيع جزء من رأس المال عند توزيع أرباح غير حقيقية على أصحاب المشروع.

ح ــ **إمكانيات النظام المحاسبي**: يوفر النظام المحاسبي بيانات ومعلومات محدودة وإجمالية تكفي لحساب التغيرات في صافي القيمة حيث أن السجلات والدفاتر والتقارير تعبر عن وجهة نظر أصحاب المشروع فقط.

٢ ـ نظرية الشخصية المعنوية:

تنظر هذه النظرية إلى الوحدة المحاسبية على أنها المشروع كشخصية معنوية منفصلة ومستقلة الكيان عن أصحابه أو ملاكه. وقد ظهرت هذه النظرية في القرن العشرين نتيجة لعجز نظرية أصحاب المشروع عن تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وأسس المحاسبة في ظل المعطيات الجديدة التي أوجدها ظهور شركات الأموال وما تتميز به من انفصال الملكية عن الإدارة وتعقد العمليات الإدارية وكبر حجم المشروعات وتعاظم تأثيرها في الاقتصاد القومي. وتعتبر هذه النظرية أكثر نظريات الوحدة المحاسبية قبولاً في الفكر وفي التطبيق المحاسبي.

ويرى البعض[٤] أن مفاهيم هذه النظرية تعود إلى Pacioli عندما كتب عن محاسبة الأقسام والفروع في عام ١٤٩٤، كما أن أحد الكتاب الأنجليز ويدعى Snailum نصح تلاميذه في كتاباته بمعالجة رأس المال باعتباره أحد الخصوم كالدائنين تماماً[٥]، ومن الكتاب الأمريكيين الذين كان لهم دور في تأصيل هذه النظرية والدفاع عنها Greeley في عام ١٩٢٠[٦]، Paton في عام ١٩٢٢[٧]، Paton & Littelton في عام ١٩٤٠[٨].

ونعرض مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية فيما يلي:

أ ـ **المعادلة المحاسبية (معادلة الميزانية)**: وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة، ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

الأصول = الخصوم

ب ـ **الأصول**: وتمثل الموارد الاقتصادية التي يملكها المشروع ذاته ـ باعتباره شخصية معنوية مستقلة عن أصحابه ـ أو تلك التي تحت تصرفه.

جـ ـ **الخصوم**: وتمثل الالتزامات التي على المشروع ذاته، أي التزامات على الأصول أو مصادر تمويل أصول المشروع.

د ـ **الإيـرادات والمصروفـات**: تمثـل الإيـرادات انجـازات المشروع Achievements في شكل سلع وخدمـات مقدمـة للعملاء، كـما أنها تمثل زيـادة في أصول المشروع، كما تمثـل المصروفات جهـود المشروع Efforts لتحقيق الانجازات في شكـل تكـاليف تقـديم السلع والخـدمـات، كـما أنها تمثـل النقص في أصـول المشروع.

هـ ـ **رأس المال**: وهو حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاماً على المشروع لأصحابه مثله مثل الدائنين والالتزامات الأخرى الخارجية.

و ـ **صافي الربح (الخسارة)**: يمثل صافي الربح الزيادة الصافية في أصول المشروع. ويتم قياسه بمقابلة الايرادات بالمصروفات Matching باستخدام طريقة تحليل العمليات Transaction or flow Method. وحيث أن هدف المحاسبة هو تقييم أداء الإدارة في استخدام أصول المشروع فان المفهوم المنطقي لصافي الربح يتمثل في القيمة المضافة لأصول المشروع نتيجة نشاطه التشغيلي العادي، لذلك فان الأرباح العارضة أو القدرية أو أرباح الحيازة وتقلبات الأسعار أو التي تنتج عن أعمال غير عادية يجب أن تظهر منفصلة عن صافي ربح عمليات التشغيل، ومن ناحية أخرى فإن صافي الربح يعبر عن عائد المخاطرة بعد سداد جميع عوائد عوامل الإنتاج الأخرى.

ز ـ **المحافظة على رأس المال**: لا تقل درجة اهتمام الدائنين وأصحاب الحقوق الأخرى بسلامة المركز المالي ورأس المال عن اهتمام أصحاب المشروع. ومن وجهة نظر المشروع فان مفهوم المحافظة على رأس المال أقرب ما يكون إلى المحافظة على المشروع في شكل طاقة تشغيلية أو قدرة على تقديم نفس المستوى من السلع والخدمات وليس في شكل قيم مالية، وترتيباً على ذلك فان مصادر الدخل الأخرى مثل أرباح الحيازة وتقلبات الأسعار والأرباح العرضية أو القدرية يجب (من الناحية النظرية) ألا يتضمنها الربح القابل للتوزيع على أصحاب المشروع.

ح - إمكانيات النظام المحاسبي: يوفر النظام المحاسبي معلومات وبيانات تفصيلية وتحليلية لعمليات المشروع وعناصر الايرادات والمصروفات حتى يمكن تقييم أداء الإدارة ومعاونتها في ممارسة نشاطها. وتعبر السجلات والدفاتر والتقارير عن وجهة نظر المشروع وكيفية استخدام الإدارة للموارد المتاحة.

٣ - نظرية الأموال المخصصة:

بالرغم من نجاح نظرية الشخصية المعنوية المستقلة في تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية وأسس المحاسبة في المشروعات الاقتصادية وخاصة شركات الأموال، إلا أنها تعرضت لانتقادات عديدة منها:

١ - لم تقدم جديداً عن نظرية أصحاب المشروع، فكلاهما ينظر إلى الوحدة المحاسبية ومفاهيم المحاسبة من زاوية الشخصية سواء كانت شخصية حقيقية (أصحاب المشروع) أو شخصية معنوية (المشروع).

٢ - عجزت عن تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية والأساس المحاسبي في كثير من الحالات مثل محاسبة الشركات القابضة والتابعة، محاسبة الفروع والأقسام، طبيعة ومفهوم توزيعات الأرباح على المساهمين وهل هي توزيعات للأرباح أم تكاليف، ومعالجة الأرباح التي تنتج عن مصادر أخرى خلاف الأنشطة التشغيلية العادية.

٣ - تعجز عن تفسير الأسس المحاسبية للوحدات غير التجارية والتي لا تهدف إلى الربح، وخاصة وحدات الجهاز الإداري الحكومي.

٤ - غموض بعض الفروض الأساسية لنظرية الشخصية المعنوية ومشكلة تخصيص التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية أو بين الأنشطة المختلفة.

لذلك فقد ظهرت نظرية الأموال المخصصة كمحاولة لإبعاد فكرة التشخيص عن الوحدة المحاسبية، وقدمت مفهوماً أكثر شمولية بتركيزها على أنشطة المشروع والبيانات الإحصائية لإظهار نتائج الأنشطة الاقتصادية. وبالرغم من أن فكرة الأموال المخصصة يمكن ردها إلى علم الاقتصاد، إلا أن Vatter كان له الفضل في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في

المشروعات التجارية في عام ١٩٤٧، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدم نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة، باعتبار أن تعبير Fund يمثل مجموعة من الخدمات المتاحة (أصول) تم الحصول عليها وتجميعها معاً لأغراض محددة سواء كانت مشروعات أعمال أو مشروعات اجتماعية[٩].

ويجب التفرقة بين تعبير Fund الذي يشيع استخدامه في المحاسبة التجارية حيث يقصد به التدفقات النقدية أو الأصول المتداولة أو جزء من الأصول المتداولة أي أنه تعبير يتعلق بالموقف النقدي أو بالسيولة في المشروع، وبين تعبير Fund وفقاً لنظرية الأموال المخصصة باعتباره وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً Self-Balancing Set of Accounts.

فالوحدة المحاسبية طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تفسر على أنها مجموعة من الأصول أو الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله[١٠]. فدائرة اهتمام النظرية هو النشاط المعين، حيث تعد السجلات والدفاتر والتقارير والنتائج المالية من وجهة نظر نشاط معين، من حيث موارده المخصصة والتزاماته، ايراداته ومصروفاته. كما أن المجموعة الدفترية للنشاط تمثل وحدة مالية ومحاسبية مستقلة وحساباتها متوازنة ذاتياً.

ونعرض مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية فيما يلي:

أ — المعادلة المحاسبية (معادلة الميزانية): وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة، ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

الأصول (الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية)	=	الخصوم (القيود المفروضة على استخدام الوحدة لمواردها)

ب ــ **الأصـول**: وتمثـل المـوارد الاقتصـاديـة المخصصـة لـوحـدة النشـاط لاستخدامها في أهداف محددة.

جـ ــ **الخصـوم**: وتمثل قيـوداً على استخـدام الوحـدة لمواردهـا الاقتصاديـة Limitation or Restriction.

د ــ **الايرادات والمصروفات**: وتمثل تدفقات نقديـة Cash-Flows خاصـة بالوحدة المحاسبية. الإيرادات تمثـل التدفقـات النقديـة الداخلة بينـما المصروفات تمثل التدفقات النقدية الخارجة لوحدة محاسبية معينة.

هـ ــ **إمكانيات النظام المحاسبي**: توفير البيانات والمعلومـات التفصيلية عن كـل نشاط من حيث المـوارد المخصصة لـه وكيفية استخـدامهـا في حـدود القيـود والمحددات الخاصة بذلك. ويعتمد النظام المحاسبي عـلى مجموعـة من السجلات والـدفاتـر البيانيـة والاحصائيـة بجانب مجمـوعة الـدفاتـر والسجلات المحـاسبيـة للمساعدة في متابعة استخدام الموارد الاقتصادية في الأغراض المحددة لها.

ويلخص الشكل التالي مقارنة بين أهم عناصر النـظريات السـابق عرضهـا لتفسير الوحدة المحاسبية.

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
١	طبيعة الوحدة المحاسبية	مجموعة من الأشخاص (الملاك) تسعى لتحقيق هدف ذاتي.	المشروع كشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الملاك تسعى للتوفيق بين أصحاب المصالح في الوحدة.	مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين أو تستخدم وفقاً لقيود معينة.
٢	معادلة الميزانية	رأس المال (صافي القيمة)= الأصول - الخصوم أي أن: حقوق أصحاب المشروع = صافي الأصول (القيمة) فهي تعبر عن وجة نظر الملاك (أصحاب المشروع)	الأصول = الخصوم أي الأموال المستثمرة = مصادر الأموال فهي تعبر عن وجهة نظر إدارة المشروع.	الأموال أو الموارد المخصصة للوحدة = القيود المحددة لاستخدام الأموال أو المواد المخصصة. تعبر عن موازنة تخطيطية للوحدة وبرنامج عمل معتمد.
٣	الأصول	موجودات فعلية ملك لأصحاب المشروع (الملاك) وليس ملكاً للمشروع كشخصية معنوية	موجودات فعلية ملك المشروع أو تحت تصرفه تستخدمها الإدارة. تمثل الضمان الوحيد لالتزامات المشروع تجاه أصحابه أو تجاه الغير.	الموارد المعتمدة أو المخصصة للوحدة لتحقيق أهداف محددة. هي ليست موجودات فعلية تملكها الوحدة.
٤	الخصوم	التزامات على أصحاب المشروع (الملاك) تجاه الغير وقد تنصرف الالتزامات إلى أموالهم الخاصة.	التزامات على المشروع ذاته تجاه الغير وتجاه أصحابه. تمثل مصادر الحصول على الأموال المستثمرة.	قيود ومحددات على استخدام الموارد المخصصة تتضمن انفاقها في الأغراض المحددة لها دون تجاوزات. ليست التزامات فعلية.

شكل رقم (٢) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
٥	رأس المال والمحافظة عليه	صافي القيمة أي الفرق بين الأصول والخصوم. التفرقة بين الدخل ورأس المال غير واضحة لأنها غير ضرورية من وجهة نظر الملاك فكل شيء هو ملك لهم.	التزام على المشروع لأصحابه (الملاك). التفرقة بين الدخل ورأس المال ضرورية حتى لا يتم تآكل رأس المال بتوزيع جزء من رأس المال ونقص قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته وتقديم نفس المستوى من السلع والخدمات.	هذا المفهوم لرأس المال والمحافظة عليه غير وارد وإن كان يمكن القول بضرورة المحافظة على قدرة الوحدة الإدارية لتقديم نفس السلع والخدمات وبنفس المستوى إن لم يكن أفضل.
٦	الإيرادات	الزيادة في حقوق أصحاب المشروع أي عناصر موجبة في حساب رأس المال.	الزيادة في أصول المشروع وتعبر عن انجازات المشروع.	تدفقات نقدية داخلة للوحدة. المحصل من الموارد.
٧	المصروفات	النقص في حقوق أصحاب المشروع أي عناصر سالبة في حساب رأس المال.	تكلفة الحصول على الايرادات. المجهودات المبذولة في تحقيق الإيرادات.	تدفقات خارجة من الوحدة. النفقات أو الاستخدامات.
٨	نتائج الأعمال	[illegible] أو الخسارة وهو التغير في صافي [illegible] ماليتين.	الربح هو الزيادة في الأصول ويقاس بالفرق بين الإيرادات والمصروفات وهو مقياس أو مؤشر لكفاءة الإدارة.	مفهوم الربح أو الخسارة غير وارد. الفرق بين الإيرادات والمصروفات يمثل فائض يرحل أو عجز يغطي من المال العام.

تابع شكل رقم (٢) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
٩	إمكانيات النظام المحاسبي	يعبر عن وجهة نظر الملاك ومحور اهتمامه قياس التغير في صافي القيمة، ويوفر بيانات ومعلومات محدودة وإجمالية تكفي لذلك.	يعبر عن وجهة نظر الإدارة ومحور اهتمامه تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الأموال، ويوفر بيانات تفصيلية وتحليلية للإيرادات والمصروفات تمكن من تحقيق ذلك.	يعبر عن الأموال المخصصة ومحور اهتمامه متابعة كيفية استخدام الاعتمادات في الأغراض المحددة لها، ويوفر معلومات تفصيلية عن مدى التزام الوحدة بذلك.

تابع شكل رقم (٢) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية

ومن العرض السابق لنظريات الوحدة المحاسبية يتبين أن مفاهيم نظرية الأموال المخصصة هي التي تلائم صياغة المفاهيم والتعاريف الأساسية للمحاسبة الحكومية .

مفاهيم المحاسبة الحكومية

أولا : مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية :

تحدد نظرية الأموال المخصصة مفهوم الوحدة المحاسبية في المحاسبة الحكومية ، ذلك أن الوحدة الإدارية لا يملكها فرد أو أفراد معينين بل تملكها الدولة أو الشعب ، كما أنه يصعب النظر إلى الوحدة الإدارية كشخصية اعتبارية مستقلة تماماً عن شخصية الدولة أو الوحدات الإدارية الأخرى ، يضاف إلى ذلك غياب مفهوم رأس المال والمركز المالي ، وغياب مفهوم صافي الربح لانعدام غرض تحقيق الربح وعدم وجود علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها . فالواقع أن الوحدة الإدارية تمارس نشاطاً أو أنشطة معينة وتخصص لها الدولة الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة .

وعلى ذلك فأنه يمكن تعريف الوحدة المحاسبية في المحاسبة الحكومية بأنها «مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقاً للوائح والقوانين والنظم التي تحدد استخدام هذه الموارد في الأغراض التي خصصت من أجلها» .

ثانياً : مفهوم الأصول والخصوم في المحاسبة الحكومية :

تمثل أصول الوحدة الإدارية الأموال أو الخدمات التي تقرر الدولة تخصيصها للوحدة الإدارية لتأدية نشاط معين . وتخصص هذه الأموال أو الخدمات من ايرادات الدولة المقدر تحصيلها خلال الفترة ولا علاقة لها بإيرادات الوحدة الإدارية ذاتها .

وترتيباً على ذلك فان تفسير نظرية الأموال المخصصة لطبيعة الأصول باعتبارها الموارد الاقتصادية المخصصة لأداء نشاط معين يتمشى وطبيعة أصول

الوحدة الإدارية لغياب مفهـوم الملكية لموجودات فعليـة لشخصية معينـة كما تفسر الأصول وفقاً لنظرية أصحاب المشروع أو نظرية الشخصية المعنوية.

وتمثل خصوم الوحدة الإدارية القيود والمحـددات التي فرضتهـا الدولـة على استخـدام الوحـدة للموارد المخصصـة لها حيث تقضي قـواعـد المـوازنـة بضرورة الالتزام بالاعتمادات الخاصة ببنود الانفاق المختلفة.

وتـرتيباً عـلى ذلك فـان تفسير نـظرية الأمـوال المخصصة لـطبيعـة الخصـوم باعتبارها الحدود والقيود على استخدام الموارد المخصصة يتمشى مع طبيعـة خصوم الوحدة الإدارية لغياب مفهوم الالتزامـات المستحقة للغـير كما تفسر الخصـوم وفقا لنظرية أصحاب المشروع أو نظرية الشخصية المعنوية.

ثالثاً: مفهوم الإيرادات والمصروفات في المحاسبة الحكومية:

يختلف مفهوم الإيرادات والمصروفات في الوحدات الإدارية الحكـومية عنهـا في المنشآت التجارية، ذلك أن ايرادات ومصروفات الوحدة الإدارية تمثل تدفقات نقدية داخلة وخارجة إلى ومن الوحدة الإداريـة مع عـدم وجود عـلاقة سببيـة بين ايرادات الوحدة ومصروفاتها، فإيرادات الوحدة الإدارية تؤول إلى ميـزانية الـدولة ولا يمكنها الصرف منها مباشرة، ويتم تخصيص اعتمادات في ميزانية الدولة لتمـويل مصروفاتها بالكامل بغض النظر عن إيراداتها ودون إجراء أية مقـارنة بـين ايرادات الوحدة ومصروفاتها. وتتم المقارنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولـة ويمثل الفرق بين إيرادات الدولة ومصروفاتها عن السنة المالية إما عجزاً يتم تغطيته عن طريق الاقتراض أو من الاحتياطي العام أو فـائضاً يؤول إلى الاحتيـاطي العام للدولة، وذلك بخلاف مفهوم الربح والخسارة في المشروعات التجارية.

لذلك نجد أن مفهوم الإيـرادات والمصروفات والعـلاقة بينهـما في المحاسبـة الحكومية يتمشى مع مفاهيم نظرية الأموال المخصصة التي تم عـلى أساسهـا تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية.

رابعاً: أسس قياس النتائج

نظراً للطبيعة الخاصة لأصول وإيرادات ومصروفات الوحدة الإدارية، فإن قياس النتائج في الوحدات الإدارية ليس بغرض قياس الربح أو الخسارة وإنما بغرض متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على استخدامها في الأوجه المخصصة لها، وبيان العجز أو الفائض في ميزانية الدولة وحسابها الختامي.

وهناك ثلاثة أسس لقياس النتائج تختلف فيما بينها حول مفهوم تحقق الإيرادات والاعتراف بالمصروفات من حيث متى يعتبر الإيراد إيراداً ومتى يعتبر المصروف مصروفاً. ونتعرض لهذه الأسس بالتفصيل فيما يلي:

أ ـ الأساس النقدي (الخزانة):

يعتبر هذا الأساس أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله وأن المصروف يعترف به في تاريخ صرفه. أي أن العبرة بفترة (تاريخ) التحصيل أو الصرف سواء كانت الإيرادات أو المصروفات تتعلق بفترات سابقة أو قادمة وسواء كانت تتعلق بنشاط جارٍ أو بنشاط رأسمالي.

وبتطبيق هذا الأساس في محاسبة الوحدات الإدارية فإن الموازنة تتضمن تقديرات المتحصلات والمدفوعات المتوقعة خلال الفترة المالية القادمة وليست الإيرادات والمصروفات الواجبة أو التي تخص تلك الفترة، كما أن الحساب الختامي للدولة يمثل حركة المتحصلات والمدفوعات خلال الفترة المالية، حيث أن الإيرادات التي لم يتم تحصيلها والاعتمادات التي لم يتم صرفها حتى نهاية الفترة تلغى وتدرج في موازنة الفترة القادمة حتى ولو كانت مستحقة التحصيل أو الصرف خلال السنة المالية.

ويتميز الأساس النقدي بالسهولة والبساطة والسرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية، كما أنه أكثر موضوعية وواقعية من أساس الاستحقاق، ويتمشى

مع النظرية الاقتصادية ونظرية اتخاذ القرارات، كما يتفق والنظم الضريبية في معظم دول العالم.

إلا أنه يعاب على الأساس النقدي عدم توفيره لبيانات عن جميع العمليات، وصعوبة تتبع العمليات التي يتطلب تنفيذها أكثر من فترة زمنية، وأن المقارنة بين الفترات المحاسبية تكون مضللة والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات لكل فترة غير سليمة، كما يترتب عليه ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي متمثلة في صعوبة المحافظة على أموال وموارد الدولة وإلى الإسراف في الانفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون حاجة فعلية له.

ب ـ أساس الاستحقاق:

طبقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد في تاريخ أداء الخدمة أو تقديم السلعة للغير سواء حصلت أو لم تحصل خلال الفترة المحاسبية. كما يعترف بالمصروفات التي تكبدها المشروع للحصول على تلك الإيرادات المحققة في تاريخ الحصول على الخدمة أو المنفعة أو السلعة سواء دفعت أو لم تدفع خلال الفترة المحاسبية. أي أن العبرة ليست بتاريخ التحصيل أو الصرف، وإنما العبرة بتاريخ تقديم أو الحصول على السلعة أو الخدمة أو المنفعة. وترتيباً على ذلك يجب إجراء التسويات الجردية لتحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية والتفرقة بين الانفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي وحساب إهلاك للأصول وغير ذلك.

ويتميز أساس الاستحقاق بأنه يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات، وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية مما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى، ويوفر أساساً لإعداد تقديرات الموازنة، ويحقق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي بما يمكن من المحافظة على أموال وموارد الدولة والتقليل من فرص الإسراف واستنفاد الاعتمادات دون مبرر.

إلا أنـه يعاب عـلى أساس الاستحقـاق صعوبـة التـطبيق والبطء في إعـداد القوائم المالية وارتفاع تكلفة التطبيق، وأنـه أقل مـوضوعيـة وواقعية من الأسـاس النقدي ويتيح فرصة أكبر للتلاعب أو التأثير على النتائج، كما أن توزيع التكـاليف على الفترات المحاسبية يخضـع للاعتبـارات الشخصية والحكميـة، وأخيراً فـإنه لا يتمشى مـع النظريـة الاقتصاديـة ونـظريـة اتخـاذ القـرارات، كـما لا يتفق والنـظم الضريبية في معظم دول العالم.

جـ ـ الأساس النقدي المعدل (الأساس المختلط):

يعتمد هذا الأسـاس على تـطبيق بعض قواعـد أساس الاستحقـاق بجانب تطبيق الأساس النقـدي. أي أنه يقضي بتـطبيق الأساس النقـدي بالنسبـة لجميع عناصر الإيرادات، بينما يقضي بتطبيق أسـاس الاستحقاق عـلى بعض المصروفات التي يتم تحـديدهـا في ضوء ظـروف معينـة وتـطبيق الأسـاس النقـدي عـلى بـاقي المصروفات بصفة عامة. والمثال على ذلك تطبيق أسـاس الاستحقاق عـلى الأجور والمرتبات أو المشتريات والتوريدات في حالة دخولها المخازن قبل نهاية السنة المـالية دون سـداد قيمتهـا بسبب عـدم استكـمال المستنـدات أو عـدم الانتهـاء من الإجراءات. وبعبارة أخرى فان الأساس المختلط يعني تطبيق أسـاس الاستحقاق في أضيق الحدود.

ولاختيار أساس القياس المناسب ينبغي التعرف على طبيعـة نشاط وظـروف العمليات الخاصة بالوحدة المحـاسبية. فبالنسبـة للوحـدات الإدارية فـان تكاليف وجهود تطبيق أساس الاستحقاق الكامل لا تعادل المنافـع التي تعود عـلى الوحـدة من تطبيق هذا الأسلوب في القياس حيث أن معظم الـوحدات الإداريـة لا يوجـد بها مخزون أو مصروفات رأسماليـة كبيرة، وتتكـون معظم بنـود الانفاق من نفقـات جـارية، والمقـابلة بين الإيـرادات والمصروفات ليس لهـا معنى محاسبي أو إداري، وبالإضافة إلى ذلك فان فكرة الأموال المخصصة تستوجب استقلال الفترات المالية حيث تتجدد الموارد سنوياً في شكل مخصصات مقدرة واعتمادات لبنود الانفاق.

وترتيباً على ذلك وفي حدود التطبيق الحالي لنظم المحاسبة الحكومية حيث تعتمد أساساً على موازنة البنود والاعتمادات، فان الأساس النقدي المعدل أو الاساس النقدي يمثل أفضل الطرق للتطبيق في الوحدات الإدارية للجهاز الحكومي. على أنه ينبغي الإشارة إلى أن التطور في نظم المحاسبة الحكومية والرغبة في تطبيق المفاهيم الجديدة مثل موازنة البرامج والأداء، ونظم الموازنة والتخطيط والبرمجة، واستخدام مبادىء المحاسبة التجارية وخاصة مبادىء محاسبة التكاليف سوف يحتم بلا شك استخدام أساس الاستحقاق في قياس نتائج البرامج والخطط وتقييم الأداء في الوحدات الإدارية.

خامساً: التقارير البيانية والإحصائية:

تلعب السجلات البيانية والإحصائية دوراً هاماً مكملاً للدفاتر والسجلات النظامية وفقاً لنظرية الأموال المخصصة حيث أن استخدام الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل لا يوفر بيانات كافية للأجهزة الرقابية والإدارية، كما أن طبيعة الأموال المخصصة والاعتمادات تحتاج إلى مجموعة دفترية أخرى بجانب المجموعة الدفترية النظامية فعلى سبيل المثال، تقضي نظرية الأموال المخصصة بعدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية كما ينصرف مفهوم الأصول في ظل هذه النظرية إلى الموارد المخصصة وليس إلى الموجودات الفعلية مما أظهر الحاجة إلى ضرورة وجود سجلات للأصول الثابتة للمحافظة على المال العام، كما تنشأ الحاجة أيضاً إلى سجلات للإرتباطات لمتابعة تنفيذ الموازنة والالتزام ببنود الانفاق المحددة بها.

وترتيباً على ذلك، تهدف السجلات البيانية والتقارير الإحصائية إلى توفير البيانات اللازمة للأجهزة الإدارية والرقابية والتشريعية لمتابعة تنفيذ الموازنة والحكم على مدى كفاءة الأجهزة الإدارية في استخدام الموارد الاقتصادية المخصصة لتحقيق الأغراض المحددة والمساعدة في إعداد تقديرات الموازنة في الفترة المقبلة.

مقارنة بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية

نتيجة لاختلاف طبيعة وحدات الجهاز الإداري الحكومي عن الوحدات الاقتصادية (مشروعات الأعمال الخاصة) التجارية والصناعية، اختلفت نظرية تفسير الوحدة المحاسبية في كل منهما وبالتالي اختلفت الأسس والمبادىء العلمية والقواعد التي تشكل الإطار العام للمحاسبة في كل منهما. وبالرغم من هذا الاختلاف الواضح نجد أنهما تتفقان في كثير من الأسس والمبادىء والقواعد العامة. ونوضح فيما يلي أهم مجالات التشابه والاختلاف بينهما:

أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية:

تتفق كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية في المجالات الآتية:

١ ـ تعتمد كل منهما على نظرية أو إطار فكري لتفسير الوحدة المحاسبية في المشروعات التجارية والوحدات الإدارية.

٢ ـ تشتركان في الاعتماد على مجموعة من المفاهيم والمبادىء والقواعد والأساليب الفنية والتي لا تختلف في المحاسبة الحكومية عنها في المحاسبة التجارية ومن أمثلة ذلك التكلفة التاريخية، الاتساق، الموضوعية، الافصاح الكامل، وحدة القياس، القيد المزدوج.. الخ.

٣ ـ تتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.

٤ ـ يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة مستندية ومجموعة دفترية وإن اختلف الشكل والمسميات، كما أن الدورة المحاسبية متشابهة إلى حد كبير في الاثنتين.

٥ ـ تشابه العمليات المحاسبية (الوظيفة المحاسبية) في النظامين من حصر وتسجيل وتحليل وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية وعرضها في شكل تقارير وقوائم.

٦ ـ اعتماد النظام المحاسبي في كل منهما على دليل محاسبي (نمطي أو غير نمطي) يتضمن مصطلحات ومسميات للحسابات المستخدمة ونظام لترميز تلك الحسابات حتى يسهل اجراء العمليات المحاسبية.

٧ ـ اعتماد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة من الأسس والوسائل المحاسبية والإدارية والتي تشكل الإطار العام لنظام المراقبة الداخلية وان اختلفت التفاصيل.

أوجه الإختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية:

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية في مجالات عديدة. ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي:

١ ـ تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة التجارية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع (الملاك).

٢ ـ تشكل النظم والتعليمات واللوائح التي تصدرها الحكومة المصدر الرئيسي لمبادىء وأسس وقواعد المحاسبة الحكومية بجانب ما تصدره اللجان والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالمحاسبة الحكومية، بينما تعتبر المجامع العلمية والمهنية وما تصدره من معايير وتوصيات المصدر الرئيسي لصياغة المبادىء والمعايير واجبة التطبيق في المحاسبة التجارية.

٣ ـ التنميط هو السمة الأساسية للمحاسبة الحكومية لذلك تتصف بالجمود وعدم وجود فرصة للاختيار بين عدة أسس أو طرق، بينما تتصف

المحاسبة التجارية بالمرونة إذ تتيح للمحاسب الاختيار بين عدة أسس أو طرق مقبولة وفقاً للظروف وطبقاً لشروط معينة .

٤ ـ تمثل الموازنة العامة للدولة الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث تتطابق المسميات والحسابات وترميزها بين كل منهما وهي أداة تنفيذ ومتابعة ولذلك فان هناك تكامل وتزامن بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي . بينما في المحاسبة التجارية فان التكامل والتزامن بين الموازنة والنظام المحاسبي قد لا يكون موجوداً حيث تقتصر وظيفة الموازنة في المشروعات التجارية على الاستخدام الداخلي في مجال التخطيط والرقابة .

٥ ـ يوجد اختلاف في تطبيق العديد من المبادىء العلمية والقواعد والأسس نذكر منها :

أ ـ تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل (المختلط) في قياس النتائج بينما تطبق المحاسبة التجارية أساس الاستحقاق .

ب ـ تطبق المحاسبة الحكومية مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات (عدم التخصيص) بينما لا تطبقه المحاسبة التجارية نظراً لاستقلال الوحدات الاقتصادية التي تطبق المحاسبة التجارية .

جـ ـ تطبق المحاسبة الحكومية مبدأ المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة (الموارد) وبين التدفقات النقدية الخارجة (الاستخدامات أو المصروفات) وذلك لتحديد الفائض أو العجز ، بينما تطبق المحاسبة التجارية مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد الربح أو الخسارة .

د ـ لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات أو الإيرادات الرأسمالية والجارية فيما يتعلق بقياس النتائج ، بينما في المحاسبة التجارية تتم التفرقة بين العناصر الجارية والعناصر الرأسمالية .

هـ – لا يتم حساب استهلاكات على الأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية لأن الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة أو قياس تكلفة السلع والخدمات أو تكوين أموال بغرض استبدال الأصول الثابتة. بينما في المحاسبة التجارية يتم حساب استهلاكات للأصول الثابتة.

و – لا يتم تكوين مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة في المحاسبة الحكومية نظراً لأن الحكومة تستطيع مواجهة تلك الخسائر عند حدوثها، بينما في المحاسبة التجارية يتم تكوين مخصصات وفقاً لقاعدة الحيطة والحذر.

ز – لا يتم تكوين احتياطيات بهدف تدعيم المركز المالي للوحدات الإدارية في المحاسبة الحكومية نظراً لأن الدولة مواردها متجددة ومضمونة، بينما في المحاسبة التجارية يتم تكوين الاحتياطيات لتدعيم المركز المالي.

٦ – تمثل السجلات البيانية والاحصائية جزءاً هاماً وأصيلا في المجموعة الدفترية للمحاسبة الحكومية، بينما دور تلك السجلات ثانوي أو مساعد في المحاسبة التجارية.

ويوضح الشكل التالي تلخيصاً لأوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية:

	عناصر الاختلاف	المحاسبة الحكومية	المحاسبة التجارية
١	نظرية تفسير الوحدة المحاسبية	نظرية الأموال المخصصة	نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع.
٢	مصدر المبادىء والأسس	النظم والتعليمات والقوانين الحكومية	معايير وتوصيات المجامع العلمية والمهنية.
٣	الالتزام بالمبادىء والأسس والطرق	التنميط هو السمة الأساسية وليس هناك مرونة للخروج عن ذلك.	هناك مرونة في الاختيار بين عدة طرق أو أسس مقبولة.
٤	الموازنة	الركيزة الأساسية للنظام وهناك تكامل وتزامن بينهما	أداة داخلية للتخطيط والرقابة والتكامل والتزامن قد لا يكون موجوداً.
٥	أساس قياس النتائج	الاساس النقدي أو النقدي المعدل	أساس الاستحقاق
٦	مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات	يطبق لعدم استقلال الوحدات.	لا يطبق لاستقلال كل وحدة بذمتها المالية.
٧	مفهوم المقابلة	تتم المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.	تتم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لقياس الربح أو الخسارة.
٨	المصروفات والإيرادات	لا تفرق بين العناصر الجارية والعناصر الرأسمالية عند قياس النتائج.	تفرق بين العناصر الجارية والعناصر الرأسمالية عند قياس النتائج.
٩	الاستهلاكات	لا تحسب استهلاكات على الأصول الثابتة.	تحسب استهلاكات على الأصول الثابتة.
١٠	المخصصات	لا تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة	تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة وفقاً لقاعدة الحيطة والحذر.
١١	الاحتياطيات	لا تكون احتياطيات لتدعيم المركز المالي	تكون احتياطيات لتدعيم المركز المالي
١٢	السجلات البيانية والاحصائية	دورها أصيل وأساسي ضمن المجموعة الدفترية.	دورها ثانوي ومساعد للمجموعة الدفترية

شكل رقم (٣) أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية

المنظمات المهتمة بالمحاسبة الحكومية :

من الملاحظ أن المبادىء والقواعد الخاصة بالمحاسبة الحكومية لم تلق من التأصيل العلمي والاهتمام الواجب القدر الكافي بالمقارنة بالجهود التي تبذلها الهيئات العلمية والمهنية للغرض ذاته في المحاسبة التجارية . فقد اقتصر ذلك الاهتمام بالمحاسبة الحكومية إلى عهد قريب على بعض الهيئات والجمعيات الخاصة .

وتختلف الهيئات والجمعيات الخاصة المهتمة بالمحاسبة الحكومية من بلد إلى آخر من حيث تنظيمها واستقلاليتها، وجديتها وفاعليتها، ومدى اسهامها في تطوير الإطار الفكري والتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية .

وفيما يلي نلقي الضوء على بعض المحاولات المتعلقة بنشأة وتطور مبادىء المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تذخر التجربة الأمريكية بمثل تلك المحاولات، بالإضافة إلى ذلك نتعرض إلى وضع ونشأة وتطور مبادىء المحاسبة الحكومية في دولة الكويت .

اللجنة القومية لمحاسبة المحليات :

National Committee On Municipal Accounting (NCMA)

قامت هذه اللجنة بالمحاولة الأولى في صياغة مبادىء وقواعد المحاسبة الحكومية وذلك بأن أصدرت في عام ١٩٣٤ تصورها عن الإطار العام الأولي لمبادىء المحاسبة في وحدات الإدارة المحلية والولايات تحت عنوان : (١١)

"Tentative Outline - Principles of Municipal Accountin"

وقد تضمن هذا التصور بعض المبادىء والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في وحدات الإدارة المحلية والولايات في أمريكا .

اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية:

National Committee On Governmental Accounting (NCGA)

تأسست اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية لتحل محل اللجنة القومية لمحاسبة المحليات. وفي عام ١٩٦٨ أصدرت تقريراً هاماً عن المحاسبة والمراجعة والتقارير المالية الحكومية تحت عنوان: (١٢)

"Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting"

وقد اصطلح على الإشارة إلى هذا التقرير بالأحرف الأولى «GAAFR». وقد تضمن هذا التقرير مجموعة من المبادىء والقواعد المحاسبية التي استخدمت بشكل واسع بعد ذلك كمصدر أساسي لمبادىء وقواعد المحاسبة الحكومية وكأساس للتطوير في المحاولات التي تلت ذلك.

مجلس معايير محاسبة التكاليف:

Cost Accounting Standards Board (CASB)

تأسس هذا المجلس في عام ١٩٧٠ وتحددت مسئولياته بتوصيف وتأصيل المبادىء والقواعد المحاسبية التي يجب على الوحدات الحكومية استخدامها في حساب التكاليف بغرض تسعير بعض أنواع التعاقدات الحكومية(١٣).

وقد أصدر هذا المجلس العديد من المبادىء والقواعد التي تحكم ابرام العقود الحكومية مع شركات الأعمال الخاصة مثل عقود وزارة الدفاع والعقود المتعلقة ببرامج الفضاء وبرنامج حرب النجوم.

مكتب المحاسبة العامة:

General Accounting Office (GAO)

ويعتبر هذا المكتب أحد أجهزة الكونجرس الأمريكي ويكون مسئولاً عن صياغة وإصدار المعايير المحاسبية في وحدات الحكومة الفيدرالية. وفي عام ١٩٧٢

أصدر هذا المكتب بعض مبادىء وقواعد المحاسبة والمراجعة الواجب تطبيقها في الوحدات والبرامج والأنشطة الحكومية تحت عنوان :[١٤]

"Standards for Audit of Governmental Organization, Programs, Activites & Functions"

وقد قام المكتب في عام ١٩٨١ بإعادة صياغة هذه المعايير بحيث أكدت بجانب ضرورة تقرير أن التقارير المالية الحكومية أعدت وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها على ضرورة الافصاح أيضاً عن مدى كفاءة واقتصادية وفاعلية إدارة الأنشطة الحكومية ، واكتشاف الغش أو الأعمال غير القانونية وكذلك مدى تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة الحكومية[١٥] .

مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي :

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

أصدر المجمع في عام ١٩٧٤ دليلاً للمحاسبين والمراجعين يتعلق بمراجعة الوحدات الحكومية المحلية والولايات تحت عنوان :[١٦]

"Audits of State and Local Governmental Units"

وقد أكد المجمع بوضوح أنه «في الأمور التي لم يتم تعديلها بموجب هذا الدليل فان المبادىء والقواعد التي جاءت في «GAAFR» تمثل مبادىء محاسبية متعارف عليها واجبة التطبيق في مراجعة وحدات الحكومة المحلية والوحدات الإدارية بالولايات» . ويعتبر ذلك اعترافاً من المجمع بما سبق أن أصدرته اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية السابق الإشارة إليها .

مجلس معايير المحاسبة المالية :

Financial Accounting Standards Board (FASB)

تعرضت مهنة المحاسبة في منتصف السبعينات إلى ضغوط متزايدة وشكلت العديد من اللجان على مستوى الكونجرس وعلى مستوى الحكومة الأمريكية

لتقصي الحقائق والممارسات والتصرفات في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن أشهر تلك اللجان لجنة عضو الكونجرس «Moss» ولجنة عضو الكونجرس «Metcalf». هذا بالإضافة إلى لجنة «Cohen» التي شكلت بواسطة AICPA لمراجعة وظائف ومسئوليات المحاسبين القانونيين وتوضيح الدور الذي يجب أن يقوم به المراجع.

وقد دفعت هذه الضغوط الجمعيات والمعاهد العلمية والمهنية للتحرك بإتجاه إعادة بناء الثقة في المحاسبة والتقارير المحاسبية. وقد كان من نتيجة ذلك في مجال المحاسبة الحكومية أن كلف مجلس معايير المحاسبة المالية أحد الكتاب البارزين في المحاسبة Robert N. Anthony بإعداد دراسة استكشافية عن المحاسبة في المشروعات غير التجارية، وقد انتهى من إعدادها في عام ١٩٧٨ عارضاً فيها أهم الآراء والممارسات المتعلقة بالإطار الفكري للمحاسبة في المشروعات غير التجارية(١٧).

بالإضافة إلى ذلك، تضمن برنامج المجلس لوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة إصدار بيان مفاهيم رقم (٤) في عام ١٩٨٠ تحت عنوان(١٨):

"Objectives of Financial Reporting By Non-business Organizations"

وقد تضمن هذا البيان أهداف التقارير المالية الخارجية للمشروعات غير التجارية ومن بينها الوحدات الحكومية، والخصائص التي تميز تلك الوحدات، والظروف التي تحيط بها وتأثير ذلك على أهداف التقارير المالية بها. بالإضافة إلى ذلك فقد تعرض لمستخدمي التقارير المالية في تلك الوحدات واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات، وخصائص جودة المعلومات المقدمة في تلك التقارير.

المجلس القومي للمحاسبة الحكومية :

National Council On Governmental Accounting (NCGA)

تأسس هذا المجلس ليحل محل اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية . وقد كانت أول انجازاته إصدار المعيار رقم (١) Statement No 1 في عام ١٩٧٩ والذي يمثل مراجعة وإعادة صياغة وتنقيح وتحديث GAAFR بتضمينها الجوانب الهامة في مراجعة الوحدات الحكومية والتقارير المالية تحت عنوان[١٩] :

"Governmental Accounting & Financial Reporting Principles"

وقد وافق مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي على هذا المعيار وقام بتعديل ما سبق أن أصدره من أدلة لتتفق مع ما جاء به من مبادىء وقواعد مما اكسبه قوة ووسع مجال استخدامه في التطبيق العملي .

ويعتبر هذا المعيار «NCGA Statement No 1» من أهم الوثائق المتعلقة بمعايير المحاسبة الحكومية التي صدرت حتى الآن . فقد عرض هذا المعيار إحدى عشر مفهوماً ومبدأ وقاعدة نعددها فقط دون الدخول في التفاصيل كما يلي :

١ ـ أهداف المحاسبة والتقارير الحكومية .
٢ ـ نظم الأموال (الاعتمادات) المخصصة .
٣ ـ أنواع الأموال (الاعتمادات) المخصصة .
٤ ـ عدد الأموال (الاعتمادات) المخصصة .
٥ ـ المحاسبة عن الأصول الثابتة والأصول طويلة الأجل .
٦ ـ تقويم الأصول الثابتة .
٧ ـ إهلاك الأصول الثابتة .
٨ ـ الموازنة والرقابة عليها والتقرير عنها .
٩ ـ تبويب الحسابات .
١٠ ـ توحيد التبويبات والمسميات .
١١ ـ التقارير المالية الدورية والختامية .

مجلس معايير المحاسبة الحكومية:

Governmental Accounting Standards Board (GASB).

تأسس هذا المجلس في عام ١٩٨٤ ليحل محل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (NCGA) ويختص هذا المجلس بوضع وإصدار معايير المحاسبة والتقارير المالية لأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية المحلية ووحدات الولايات. وقد اتفق على أن يستمر العمل بما سبق صدوره من مبادىء وقواعد بواسطة كل من المجلس القومي للمحاسبة الحكومية ومجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي حتى يتم تعديلها بواسطة هذا المجمع الجديد.

وفي يوليو عام ١٩٨٤ أصدر المجلس المعيار رقم (١) الذي اعترف فيه بالمعيار رقم (١) الصادر عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية باعتباره المعيار المحاسبي الملزم والرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية[٢٠].

هــوامــش

(١) علي توفيق علي، عباس مهدي الشيرازي، وشعيب عبدالله شعيب، حسابات الحكومة، الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب، الكويت، ١٩٨٥، ص٩.

(٤) Gilman, Stephen. Accounting Evolution, American Institute Publishing Co., New York. 1933, PP. 48-49.

(٥) Snailum, Walter W., Fifteen Studies in Book Keeping, Cambridge University Press. 1910. P.24.

(٦) Greeley, Harlod D., Theory of Accounts, Ronald Press, New York, 1924.

(٧) Paton, Williams, A., Accounting Theory, Ronald Press, New York, 1922.

(٨) Paton Williams, A., and Littleton, A. C., **An Introduction in Corporate Accounting Standards**, A.A.A., 1940.

(٩) Vatter, W.J., **"The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports"** Chicago, ILL. The University Press, 1947.

(١٠) حسين عامر شرف **مبادىء المحاسبة الحكومية والقومية**، دار النهضة العربية، ١٩٨١، ص١٧.

(١١) The National Committee On Municipal Accounting, **Tentative Outline-Principles of Municipal Accounting**, 1934.

(١٢) The National Committee On Governmental Accounting, **Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting**, 1968.

(١٣) CASB, Cost Accounting Standards Board - Standards, Rules, and Regulations, Superintendent of Documents, U.S. Government Printing Office, Washington, D.C., 1976-1978.

(١٤) The Comptroller General of the United States, **Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions**, Washington D.C.: U.S. GAO, 1974.

(١٥) The Comptroller General of the United States, **Stanndards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Fuctions**, Washington D.C.: U.S. GAO, 1981 Revision.

(١٦) The American Institute of Certified Public Accounts, Industry Audit Guide: Audit of State and Local Governmental Units, 1974, P.9.

(١٧) Anthony, Robert N., Financial Accounting in Non-business Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues, FASB Research Report, 1978.

(١٨) FASB, Objectives of Financial Reporting of Non-business Organizations, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Stamford, Conn., 1980.

(١٩) The National Council On Governmental Accounting, Governmental Accounting and Financial Reporting Principles, Statement No. 1, March 1979.

(٢٠) Governmental Accounting Standards Boards, Authoritative Status of NCGA Pronouncements and AICPA Industry Guide, Statement No.1 of GASB, Stamford, Conn., 1984.

أسئلة وتدريبات

أولا: اسئلة مقال:

١ ـ تكلم عن أهداف النشاط الحكومي ووسائل تحقيق تلك الأهداف.

٢ ـ قارن بين الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات الاقتصادية الخاصة.

٣ ـ فرق بين الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات الإدارية الحكومية.

٤ ـ تكلم عن الخصائص المميزة للوحدات الاقتصادية الحكومية.

٥ ـ بين الوحدات التي ينقسم إليها الجهاز الحكومي

٦ ـ تعتبر المحاسبة الحكومية فرعاً من فروع علم المحاسبة. تعرض لمفهوم وأهداف المحاسبة الحكومية.

٧ ـ تناول بالشرح المفاهيم الآتية الخاصة بالمحاسبة الحكومية: الإيرادات، المصروفات، الأصول، الخصوم.

٨ ـ تكلم عن نظرية أصحاب المشروع (الملاك).

٩ ـ تكلم عن نظرية الشخصية المعنوية.

١٠ ـ تكلم عن نظرية الأموال المخصصة.

١١ ـ ما هو مدى ملاءمة نظرية الأموال المخصصة للتطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية.

١٢ ـ قارن بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

١٣ ـ تكلم عن الأساس المعدل (المختلط) في قياس النتائج.

١٤ ـ ماهي أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية وبين المحاسبة في المشروعات التجارية.

١٥ ـ ما هي أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية وبين المحاسبة في المشروعات التجارية.

١٦ ـ تناول بالشرح العلاقة بين المحاسبة الحكومية (النظام المحاسبي الحكومي) وبين الموازنة العامة للدولة.

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الإجابة الصحيحة:

١ ـ من أهم الاختلافات بين الوحدة الإدارية والوحدة الاقتصادية أن:

أ ـ الوحدة الأدارية ليس لها شخصية معنوية مستقلة.

ب ـ الوحدة الإدارية ليس لها رأس مال بالمفهوم التجاري.

جـ ـ الوحدة الإدارية ليس لها إيرادات بالمفهوم التجاري وتعتمد في تمويلها على الدولة.

د ـ جميع الإجابات السابقة صحيحة.

٢ ـ التكييف المحاسبي للوحدة الإدارية يعني أن:

أ ـ الوحدة الإدارية هي المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة.

ب ـ الوحدة الإدارية مجموعة من القوانين واللوائح والتعليمات الواجب تطبيقها.

جـ ـ الوحدة الإدارية مجموعة من الأشخاص (الملاك) تسعى لتحقيق هدف ذاتي.

د ـ الوحدة الإدارية مجموعة من الأموال أو الموارد المخصصة لأداء نشاط معين.

٣ ـ معادلة الميزانية طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تصاغ على النحو التالي:

أ ـ الأصول المستثمرة (الاستخدامات) = مصادر الأموال (الموارد)

ب ـ الأصول = الخصوم.

جـ ـ الموارد المخصصة = القيود المحددة لاستخدام الموارد المخصصة.

د ـ الأصول - الخصوم = رأس المال.

٤ ـ تستخدم المحاسبة الحكومية عادة في إعداد نتائجها:

أ ـ الأساس النقدي.

ب ـ الأساس المختلط.

جـ ـ أساس الاستحقاق.

٥ ـ ملكية الوحدات الاقتصادية الحكومية قد تكون:

أ ـ ملكية عامة بالكامل.

ب ـ ملكية خاصة.

جـ ـ ملكية مشتركة مع القطاع الخاص.

د ـ الإجابة أ، ب.

٦ ـ ملكية الوحدات الإدارية تكون:

أ ـ ملكية خاصة.

ب ـ ملكية عامة بالكامل.

جـ ـ ملكية مشتركة مع القطاع الخاص.

د ـ الاجابة أ، جـ.

٧ ـ طبقاً لنظرية الشخصية المعنوية تعد السجلات والدفاتر والتقارير من وجهة نظر:

أ ـ الدولة لقياس كفاءة الوحدة الإدارية واستمرارها في تحقيق الأهداف المحددة لها.

ب ـ أصحاب المشروع لقياس التغير في صافي القيمة.

جـ ـ الإدارة لقياس كفاءتها في إدارة أموال المشروع.

د ـ المقاولين لقياس مدى التزام الوحدة في الوفاء بحقوقهم.

٨ ـ يتوقف تحديد هوية الوحدة الحكومية من حيث كونها وحدة إدارية أو وحدة اقتصادية على عوامل عديدة منها:

أ ـ طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة.
ب ـ النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة.
جـ ـ رغبة الإدارة الحكومية العليا.
د ـ جميع العوامل السابقة.

٩ ـ من بين أهداف المحاسبة الحكومية ما يلي:
أ - قياس نتائج الأنشطة الحكومية والتقرير عنها
ب - دراسة المشاكل القانونية للوحدات الحكومية
ج - توفير معلومات مفيدة في التخطيط واتخاذ القرارات
د - الاجابة أ ، ج ه - الاجابة ب ، ج
و - كل ما سبق

ثالثاً: اقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخاطئة:

١ ـ جميع الوحدات الاقتصادية الحكومية مملوكة ملكية كاملة للدولة.
٢ ـ أن غياب الملكية الخاصة بالوحدات الإدارية وضعف الحوافز لدى العاملين بها، وعدم وجود منافسين لها في أداء الخدمة يزيد من فرص سوء التخطيط وعدم الكفاءة.
٣ ـ بصفة عامة تتشابه النظم المحاسبية المطبقة في كل من الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات الاقتصادية الخاصة.
٤ ـ التدخل المباشر في النشاط الاقتصادي من جانب الحكومات هو الوسيلة الوحيدة لرفع المستوى الاقتصادي والاجتماعي لأفراد الشعب.
٥ ـ قد تكون ملكية الوحدات الإدارية ملكية عامة أو ملكية مشتركة مع القطاع الخاص.

٦ ــ يجب أن تتبنى الوحدات الاقتصادية الحكومية في جميع الأحوال سياسات سعرية تعتمد كلية على العلاقة بين التكاليف والأسعار وهامش الربح .

٧ ــ تستخدم الدولة سياسات الانفاق العام في تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .

٨ ــ ينقسم رأس المال في الوحدات الإدارية إلى أسهم وسندات ذات قيمة محددة .

٩ ــ تعتبر وزارة الدفاع ووزارة الداخلية وحدات إدارية إيرادية .

١٠ ــ لا تمثل المصروفات الحكومية تكلفة الحصول على الإيراد لعدم توافر العلاقة السببية بين الإيرادات الحكومية ومصروفاتها .

١١ ــ تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية عند قياس النتائج .

١٢ ــ تمثل الإيرادات في الوحدات الإدارية زيادة في أصولها .

١٣ ــ تتطلب المحاسبة الحكومية تكوين الاحتياطيات والمخصصات مثل المحاسبة التجارية .

١٤ ــ تهدف الوحدات الاقتصادية الحكومية إلى تحقيق فائض (ربح) ولكن بعد الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية والاقتصادية تجاه تحقيق الأهداف القومية .

١٥ ــ الفرق بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها يعتبر ربحاً يضاف إلى رأسمالها .

١٦ ــ الوحدات الإدارية غير الإيرادية هي الوحدات التي تتساوى ايراداتها مع نفقاتها .

١٧ ــ يعتبر تحليل التكاليف الأساس الوحيد في تحديد أسعار منتجات وخدمات الوحدات الاقتصادية الحكومية .

١٨ ــ طبقاً لنظرية أصحاب المشروع يعتبر رأس المال التزام على المشروع لأصحابه .

١٩ ــ تحتسب الوحدات الإدارية الحكومية استهلاك على أصولها الثابتة .

٢٠ - طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تعتبر الخصوم التزامات على المشروع لأصحابه وللغير أيضاً.

٢١ - تلعب السجلات والدفاتر البيانية والإحصائية دوراً أكبر وأهم بكثير في المحاسبة التجارية عنها في المحاسبة الحكومية.

٢٢ - حظيت المحاسبة الحكومية باهتمام الجمعيات والمجامع العلمية والمهنية أكثر مما حظيت به المحاسبة التجارية.

٢٣ - طبقاً لنظرية أصحاب المشروع يتم قياس صافي الربح أو صافي الخسارة بالفرق بين رأس المال في نهاية الفترة ورأس المال في بداية الفترة.

٢٤ - تهتم نظرية أصحاب المشروع بتوفير بيانات تفصيلية تفيد في تقييم أداء الإدارة ومعاونتها في ممارسة نشاطها.

٢٥ - تعتبر نظرية الشخصية المعنوية أكثر ملاءمة للتطبيق في المشروعات الفردية عن نظرية أصحاب المشروع.

٢٦ - يطبق الأساس النقدي أو الأساس المختلط في قياس النتائج في الوحدات الإدارية بينما يطبق أساس الاستحقاق في قياس النتائج في الوحدات الاقتصادية الحكومية.

٢٧ - لا يوفر الأساس النقدي البيانات الكاملة عن أنشطة الوحدة نظراً لتجاهله لبعض العمليات.

٢٨ - يعاب على أساس الاستحقاق صعوبة تطبيقه وارتفاع تكلفته مقارنة مع الأساس النقدي.

٢٩ - تستخدم طريقة القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الإدارية الحكومية.

الباب الثاني

الإطار الفكري للموازنات العامة

مقدمـة :

تطور مفهوم الموازنات العـامة وتعـددت أنواعهـا وصارت تشغـل مسـاحـة عريضة في الأدب المحاسبي الحكومي . وقد كان هذا التطور في اتجاه زيادة كفـاءة نظم الموازنات في تطوير أداء وحدات الجهـاز الإداري الحكومي . لـذلك كـان من الضروري أن نتعرض في هذا الباب للأصول العلمية والعملية للموازنات العامـة مواكبين مسيرة التطور التي بدأت بموازنة البنود وانتهت بالموازنة الصفرية .

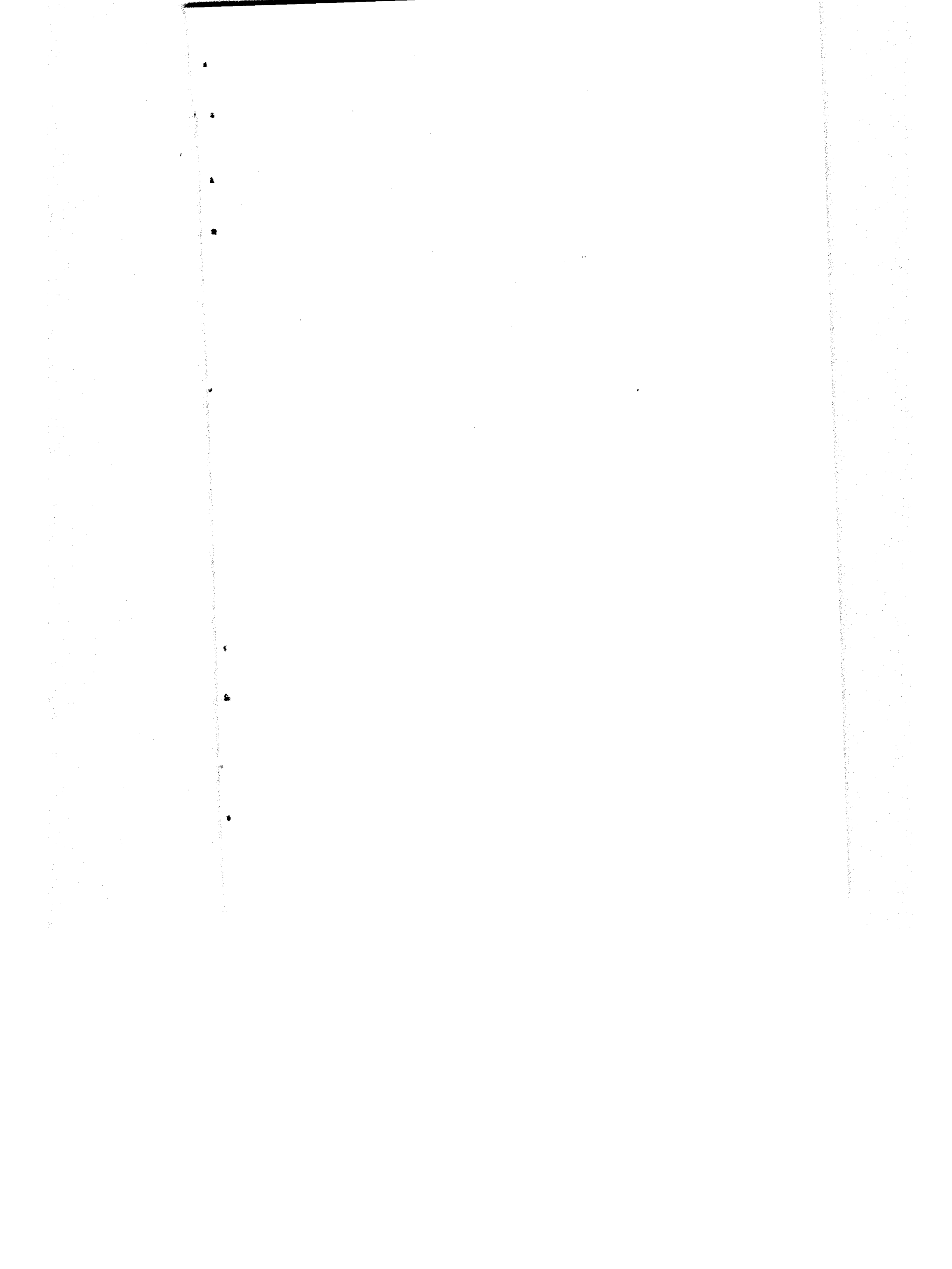
ونتنـاول أيضاً في هـذا الباب مفهـوم الموازنـة ومبادئهـا ومراحـل إعـدادهـا واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها بصفة عامة على أن نؤجل تطبيق الموازنات العامة في دولة الكويت إلى الباب التالي :

وينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : مفهوم الموازنة العامة للدولة .

الفصل الثاني : دورة الموازنة العامة للدولة .

الفصل الثالث : تطور الموازنة العامة للدولة .



الفصل الأول

مفهوم الموازنة العامة للدولة

تعتبر الموازنة أداة الحكومة في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما تمثل الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة الحكومية. وترتبط الموازنة العامة للدولة ارتباطاً وثيقاً بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية حيث يتم تقسيم الخطة العامة للتنمية إلى خطط سنوية وتفصيلية يتم ترجمتها في شكل موازنة سنوية تمثل برنامج العمل للقطاعات المختلفة وتحدد مسئولياتها عن تنفيذ خطة التنمية.

ويطلق على الموازنة العامة أحياناً اسم «الميزانية العامة» إلا أن لفظ «الموازنة» أدق وأفضل من لفظ «الميزانية» حيث أن الأول يشير ضمنياً إلى كونها أداة للتخطيط والتنسيق وترتبط بعملية اتخاذ القرارات وتقييم السياسات، كما أنها أداة للمتابعة والرقابة، بالإضافة إلى أن اسم الموازنة يمنع الخلط بينها وبين «الميزانية العمومية».

تعريف الموازنة العامة للدولة:

نظراً لتعدد مجالات التخصص التي تهتم بالموازنة العامة للدولة، فقد تعددت تعاريف الموازنة العامة للدولة لتعكس أو تركز على المنظور الخاص لها من وجهة نظر كل مجال.

يعرفها أحد كتاب الإدارة العامة بأنها «البرنامج المالي للجهاز الإداري في فترة زمنية محددة يظهر فيه تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة»(١).

كما يعرفها أحد كتاب المالية العامة بأنها «تنظيم مالي يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة ويحدد العلاقة بينهما. ويوجههما معاً لتحقيق السياسة المالية»[٢].

وعلى المستوى التطبيقي فان قانون الموازنة العامة في مصر يعرفها بأنها «البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة»[٣].

كما يعرفها قانون الميزانية العامة لدولة الكويت بأنها «تشتمل كل ميزانية عامة على جميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجميع المصروفات المقدر انفاقها في السنة المالية»[٤].

ويبرز كل تعريف من التعاريف السابقة جانباً هاماً من جوانب الموازنة العامة، لذلك فانه لا يوجد أي تعارض بينها. فالموازنة بالنسبة للسلطة التشريعية هي أداة التوجيه والرقابة على الإدارة التنفيذية للتحقق من أن الاعتمادات المخصصة قد استخدمت في الأغراض المحددة لها بما يحقق طموحات الفئات المختلفة لأفراد الشعب. وينظر الإداري للموازنة على أنها مقياس للأداء الفعلي ووسيلة للرقابة الداخلية على الأعمال الجاري تنفيذها وتجسيد للخطط المستقبلية. ومن وجهة نظر رجل المال والاقتصاد تعتبر الموازنة أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وذلك بتوفير الموارد الاقتصادية لتمويل الاستخدامات المختلفة بما يحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وتمثل الموازنة بالنسبة للجمهور التزام الدولة بتحقيق الرخاء والرفاهية والعدالة للجميع كما تمثل أيضاً برنامج الدولة للوفاء بهذا الالتزام.

وبالنسبة للمحاسب، فالعلاقة وثيقة ومتداخلة بين الموازنة والنظام المحاسبي بحيث تتحقق اهتمامات الفئات المختلفة من سلطة تشريعية وتنفيذية ومن رجال المال والاقتصاد ومن جمهور وإداريين من خلال ما يوفره النظام المحاسبي من بيانات ومعلومات عن مدى تنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

ويمكن استخلاص النقاط التالية التي تجسد تعريف الموازنة العامة للدولة :

١ ـ الموازنة عمل سياسي حيث أنها المرآة التي تعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسات التي تنتهجها الدولة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية .

٢ ـ الموازنة هي البرنامج التحليلي والتفصيلي لجزء من خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

٣ ـ الموازنة خطة تلخص تجربة الماضي وتعبر عن الموقف الجاري وتجسد توقعات المستقبل .

٤ ـ الموازنة تقدير متوازن للإيرادات والمصروفات لفترة محددة من الزمن . بالإضافة إلى ذلك فانها تعتبر تنظيماً مالياً متكاملاً .

٥ ـ الموازنة أداة تنفيذية بالإضافة إلى كونها أداة تخطيطية ورقابية .

٦ ـ الموازنة ليست أداة محاسبية فقط تهتم بالتوازن الحسابي وإنما هي أيضا أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي المنشود .

أهداف الموازنة العامة للدولة :

مما سبق يمكن تلخيص أهداف الموازنة في ثلاثة أهداف رئيسية هي :

أ ـ أهداف تخطيطية :

تهدف الموازنة إلى المعاونة في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات وذلك من خلال :

١ ـ حصر احتياجات وحدات الجهاز الحكومي خلال الفترة القادمة .

٢ ـ حصر الموارد ومصادر التمويل الأخرى .

٣ ـ الربط والتنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٤ ــ التنسيق والتوفيق بين وحدات الجهاز الحكومي .
٥ ــ وضع البرنامج الزمني للتنفيذ .

ب ــ أهداف رقابية :

تهدف الموازنة إلى المعاونة في تحقيق ورقابة أكثر فعالية على عمليات التنفيذ وذلك من خلال :

١ ــ قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية .
٢ ــ متابعة البرامج والأنشطة الحكومية .
٣ ــ تقييم الأداء بمقارنة الايرادات والمصروفات الفعلية بتقديرات الموازنة وتحليل الفروق واقتراح الاجراءات التصحيحية .
٤ ــ الرقابة على أصول وممتلكات الوحدة والمحافظة عليها .
٥ ــ المعاونة في تخفيض وضغط وضبط وترشيد الانفاق الحكومي .
٦ ــ التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية منها والإدارية .

جـ ــ أهداف سلوكية :

تهدف الموازنة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة وذلك من خلال :

١ ــ التشجيع على ونشر روح المبادرة والابتكار .
٢ ــ تحقيق التوافق بين أهداف الفرد وأهداف الوحدة ، بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة .
٣ ــ زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين .
٤ ــ افساح المجال للعاملين للمشاركة في إعداد الموازنة ووضع أهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من سلطات أعلى .

٥ — توفير أساس عادل للثواب والعقاب .

٦ — زيادة فعالية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة وخاصة الاتصالات من أسفل إلى أعلى .

٧ — تحقيق التغذية الاسترجاعية (المرتدة) بما يمكن الرؤساء من التعرف على حقيقة ما يجري في أماكن العمل وإدراك حقيقة شعور العاملين واحساسهم .

الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة :

الموازنة العامة للدولة هي خطة عمل معتمدة (برنامج الحكومة) تتضمن تقدير متوازن للإيرادات والمصروفات . أما الحساب الختامي للدولة فهو تقرير ختامي تعده الدولة في نهاية الفترة المالية لبيان الإيرادات والمصروفات التي حدثت فعلاً خلال الفترة الماضية ، ويتضمن أيضاً مقارنة للأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية (من واقع الموازنة) للإيرادات والمصروفات . أي أن الحساب الختامي يبين انجازات الحكومة عن فترة ماضية وهو يختلف عن الميزانية العمومية للمشروع التجاري التي تعبر عن المركز المالي المتمثل في أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية في لحظة معينة .

لذلك قد يكون من المفيد التفرقة بين الموازنة العامة للدولة وبين الحساب الختامي للدولة وبين الميزانية العمومية . ويمكن تلخيص الاختلافات بينها فيما يلي :

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية العمومية
١	الهدف	الترجمة المالية لخطة عمل الحكومة عن فترة مالية قادمة.	عرض انجازات الحكومة خلال سنة مالية ماضية.	عرض المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ محدد.
٢	الفترة الزمنية	سنة مالية قادمة.	سنة مالية ماضية.	لحظة معينة (آخر الفترة المالية).
٣	العناصر	الايرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) أي معاملات أو تدفقات.	الايرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) أي معاملات أو تدفقات.	أرصدة الأصول والخصوم.
٤	الأبعاد	تعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية.	يعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية.	تعكس حقائق اقتصادية.
٥	طبيعة البيانات	تقديرية.	فعلية.	فعلية.
٦	الشمول	أكثر شمولاً ـ الجهاز الحكومي ككل من وحدات إدارية واقتصادية.	أكثر شمولا ـ الجهاز الحكومي ككل من وحدات ادارية واقتصادية.	أقل شمولا ـ وحدة محاسبية أو وحدة اقتصادية.

شكل رقم (٤)

أوجه الاختلاف بين كل من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية

الموازنة العامة والموازنة التخطيطية :

يقصد بالموازنة التخطيطية تلك الموازنة التي تطبق في الوحدات الاقتصادية سواء كانت تجارية، خدمية، صناعية، أو تمويلية، وتمثل الموازنة التخطيطية التجسيد الرقمي لخطة الوحدة الاقتصادية لفترة مالية قادمة، وبصفة عامة يطلق هذا الاصطلاح على الموازنة المطبقة في مشروعات القطاع العام في مصر.

والجدير بالذكر أن وحدات الجهاز الحكومي هي أول من طبق نظام الموازنة وتبعها في ذلك القطاع الخاص مستخدماً لفظ «الميزانية التقديرية» أو حديثاً «الموازنة التخطيطية». وعلى ذلك فان الموازنة العامة للدولة ما هي إلا موازنة تخطيطية مطبقة في القطاع الحكومي.

والواقع أن هناك أوجه شبه عديدة بينهما خاصة على مستوى الإطار الفكري كالأهداف والمفاهيم وطبيعة البيانات. إلا أن هناك أيضا أوجه اختلاف عديدة بينهما ويمكن تلخيصها فيما يلي :

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)
١	التدبير ونقطة البداية	لما للدولة من سيادة ومرونة في تحصيل الايرادات فانه يتم تقدير النفقات اولا (السلع والخدمات المتوقع تقديمها)، ثم تدبير الموارد التي تكفي لتغطية النفقات	يتم اولا تقدير الايرادات المتوقعة في ضوء الامكانيات المتاحة ثم تقدير تكاليف استخدام عوامل الانتاج اللازمة لتحقيق الايرادات.
٢	الأبعاد والاعتبارات	ذات أبعاد واعتبارات عديدة - سياسية واقتصادية واجتماعية ومالية على مستوى الوحدات وعلى المستوى القومي بما يحقق التوازن بينها.	تعكس أساساً الابعاد الاقتصادية والمالية والتشغيلية على مستوى الوحدة وذلك بهدف تحقيق اكبر ربح ممكن.

شكل رقم (٥)

أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)
٣	الشمول	اكثر شمولا حيث تشمل جميع وحدات الجهاز الحكومي للدولة	تشمل فقط وحدةاقتصادية معينة او جزء منها.
٤	المرونة	اقل مرونة حيث يحكم عملية اعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها قوانين ولوائح وتعميات ملزمة .	هناك حرية كبيرة في عملية اعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها.
٥	المشاركة	مشاركة العاملين في اعدادها اقل فاعلية وايجابية حيث ان هناك الكثير من أمورها تتخذ في المستويات الادارية العليا.	مشاركة العاملين في اعدادها اكثر فاعلية وايجابية وهناك مجال كبير لمشاركة الأقسام والوحدات الفرعية .
٦	مستوى النشاط	تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط .	تعد لعدة مستويات من مستويات النشاط .
٧	فترة الموازنة	تعد عن سنة مالية كاملة .	تعد الموازنة لتغطية مراحل زمنية مختلفة كموازنة طويلة الاجل لفترة اطول من سنة، موازنة سنوية، وموازنات قصيرة الاجل عن فترة اقصر من سنة .
٨	أساليب الاعداد	تستخدم الاساليب التقليدية في اعداد الموازنة وتحليلها كالاعتماد على متوسط الاعوام السابقة أو العام الماضي. وبالتالي فان الأساليب أقل دقة .	تستخدم أساليب متقدمة في اعداد الموازنة كاستخدام المعايير والأنماط والدراسات الفنية. وبالتالي فان الأساليب أكثر دقة .

تابع شكل رقم (٥)

أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)

رقم	موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)
٩	الارتباط بالنظام المحاسبي	ارتباط كامل من حيث ضرورة استخدام الرموز والمصطلحات والمسميات وكذلك من حيث تصميم المجموعة المستندية والدفترية.	الارتباط بينهما غير مباشر ومرن.
١٠	اجهزة المتابعة والرقابة	مسئولية المتابعة والرقابة على تنفيذ الموازنة تقوم بها أجهزة داخلية (مراجع داخلي) وأيضا الاجهزة الرقابية الخارجية.	مسئولية المتابعة والرقابة على تنفيذ الموازنة يقوم بها مراجعون داخليون فقط لأنها مسئولية الإدارة.
١١	طبيعة عملية المتابعة والتقييم	تتضمن العملية المراجعة الحسابية المستندية ومراجعة القوانين واللوائح، ولا تتضمن مراجعة وتقييم النتائج اتجاهات الاشكال الحديثة للموازنة متزايدة نحو تحقيق ومراجعة النتائج.	تتضمن بجانب المراجعة الحسابية والمستندية ومراجعة القوانين واللوائح مراجعة والتحقق من النتائج وتقييمها.
١٢	الاعتماد	تعتمد من السلطة التشريعية ويصدر قانون الموازنة ايذانا ببدء تنفيذها.	اعتماد الموازنة عادة من اختصاص مجلس ادارة الوحدة الاقتصادية.

تابع شكل رقم (٥)
أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية (الموازنة التجارية)

أنواع الموازنات العامة للدولة

لا تقدم الحكومة في العادة موازنة واحدة، بل تقدم عدة موازنات تكون في مجموعها الموازنة العامة للدولة. بالإضافة إلى ذلك تتعدد أنواع الموازنات وفقاً للأساس المتبع في عملية التصنيف. ومن أهم أنواع الموازنات ما يلي:

١ ــ موازنة عادية وموازنة غير عادية :

أ ــ موازنة عادية: تعد في الظروف العادية ويتم تمويلها عن طريق الإيرادات التقليدية للدولة. وتتضمن المصروفات العادية سواء كانت جارية أو رأسمالية.

ب ــ موازنة غير عادية: وتعد في الظروف الطارئة أو الاستثنائية كحالات الحروب أو الكساد أو الكوارث يتم التمويل عن طريق مصادر استثنائية كالتمويل عن طريق الاحتياطي العام والقروض العامة.

٢ ــ موازنة وزارات وإدارات وموازنات ملحقة وموازنات مستقلة :

أ ــ موازنة الوزارات والإدارات الحكومية: تعد في الوزارات والإدارات الحكومية التي تؤدي خدمات عامة. ويجب الالتزام في إعداد تلك الموازنة باللوائح والقوانين والتعليمات والأسس الحكومية.

ب ــ الموازنات الملحقة: وتعد هذه الموازنات جهات إدارية ملحقة بالوزارات تقوم بأداء نشاط ذات طبيعة خاصة ومتميزة مما يعطيها الحق في قدر من الاستقلال والمرونة. لذلك ينطبق عليها معظم اللوائح والقوانين والتعليمات الحكومية مع استثنائها من بعضها بما يتلاءم وطبيعة عملها. ويتم تمويلها من موازنة الوزارات والإدارات الملحقة بها، أو تمويلها مباشرة من وزارة المالية.

جـ ــ الموازنات المستقلة: وتعد هذه الموازنات الوحدات الحكومية التي تمارس في الغالب أنشطة اقتصادية. وتعطي الدولة لهذه الوحدات الشخصية الاعتبارية المستقلة مما يجعلها تتمتع بذمة مالية مستقلة عن الوزارات والإدارات الحكومية. ونظراً لطبيعة تلك الوحدات التي تتطلب الاستقلال والسرعة في التنفيذ والتحرر من الروتين الحكومي فانها تطبق الأسس والمبادىء الاقتصادية والتجارية التي تتبعها وحدات القطاع الخاص عند إعدادها لموازنتها.

٣ ــ موازنة جارية وموازنة استثمارية وموازنة التحويلات الرأسمالية:

موازنة جارية: تتضمن المعاملات الجارية حيث تشمل استخدامات النشاط الجاري ومصادر التمويل الجارية.

ب ــ موازنة استثمارية: تتضمن المعاملات ذات الطابع الاستثماري حيث تشمل الاستخدامات الاستثمارية كالاعتمادات المخصصة للمشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة وعمليات الإحلال والتجديد. ويتم تمويل الموازنة الاستثمارية عن طريق التمويل الذاتي، التسهيلات الائتمانية، والقروض المحلية والخارجية.

جـ ــ موازنة التحويلات الرأسمالية: تتضمن الاستخدامات التي لا ترتبط بالأعمال أو الخدمات الجارية ولا تمثل استثمارات كالالتزامات والديون الواجبة السداد والتحويلات الرأسمالية الأخرى.

٤ ــ موازنة النقد الأجنبي:

وتشمل تقديرات النقد الأجنبي المتوقع تحصيله والمتوقع انفاقه خلال الفترة المالية القادمة أي تخطيط الاحتياجات من النقد الأجنبي ومصادر تمويل تلك الاحتياجات.

قواعد الموازنة العامة للدولة :

يتم إعداد الموازنة العامة للدولة في صورتها التقليدية في ظل مجموعة من المبادىء والقواعد المتعارف عليها في مجال المحاسبة الحكومية، ويطلق عليها عادة قواعد الموازنة.

١ ـ قاعدة الدورية :

تعرف هذه القاعدة أيضاً بقاعدة السنوية وتقضي بإعداد تقديرات الموازنة عن فترة مالية مدتها عام كامل. ويمكن أن تكون السنة سنة ميلادية أو سنة متداخلة. ويرجع اختيار السنة الكاملة للموازنة إلى اعتبار العام هو التقسيم الطبيعي للفترات المحاسبية، وأن التقديرات عن فترة أطول من سنة تكون غير دقيقة وأكثر تأثراً بعدم التأكد بالنسبة لعوامل كثيرة منها تقلبات الأسعار، قدرة وكفاءة الوحدات الإدارية والتغيرات في السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة. كما أن إعداد الموازنة عن فترة تقل عن السنة يعرض تقديراتها إلى التقلبات الموسمية وزيادة الأعباء والمجهودات الخاصة باعدادها.

٢ ـ قاعدة الشمول :

يجب أن تشمل الموازنة العامة للدولة كافة أوجه النشاط التي تقوم بها الدولة سواء كان نشاطاً خدمياً أو اقتصادياً، فلا يجوز عمل مقاصة بين الايرادات والمصروفات بل يجب أن يدرج اجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات وليس الفرق بينهما. وقد يستثنى من ذلك في بعض الدول التي درجت على إدراج صافي (الفائض أو العجز) عمليات الوحدات الاقتصادية الحكومية (ذات الشخصية المستقلة) في الموازنة العامة للدولة. ويرجع الخروج على هذه القاعدة إلى توسع الدول في ممارسة الأنشطة الاقتصادية.

٣ ـ قاعدة الوحـدة :

وتقضي هذه القاعدة بأن توضع تقديرات الايـرادات والمصروفات في وثيقـة واحدة أي في مجلد واحد شامل، وتحقق هـذه القاعـدة إمكانيـة التعرف عـلى جميع إيرادات ومصروفات الـدولة بصـورة كاملة مما يسهل عـلى المستخدمـين وخاصـة السلطة التشريعية من تحليل ودراسة الموازنة والتعرف على العلاقات المتداخلة بـين عناصرها المختلفة، وبما يمكنها أيضـاً من إجراء المفاضلة بين المشروعات والـبرامج الحكومية.

والجدير بـالذكـر أنه نتيجـة لتطور دور الـدولة وخـاصة تـوسعها في ممارسة الأنشطة الاقتصاديـة أصبح من الضروري تفسـير هذه القـاعدة بشيء من المـرونة بحيث تسمـح بأن تقـدم الدولـة الموازنـة في وثائق متعـددة كـالموازنـات الملحقـة والموازنات المستقلة طالما أن هذه الوثائق تشمل جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها.

٤ ـ قاعدة النشر والعلانية :

يجب أن تنشر المـوازنـة وتبلغ للجهـات المختلفـة (المجلس التشريعي، المـواطنين، الـوزارات والمصالـح، الوحـدات الإداريـة). ويختلف أسلوب النشر ومستـوى تفصيل وطبيعـة البيانـات الواجب نشرهـا. فعلى سبيـل المثال بـالنسبـة للجمهـور بصفة عـامة يتم نشر إجماليات عن أهم عنـاصر المـوازنـة من إيـرادات ومصروفات وقيمة العجز والاتجاهات العامة الاقتصادية والاجتماعية للموازنة لبيان دور الموازنة في رفع المستوى المعيشي وتوفير السلع والخدمات الـلازمة لمعـظم أفراد الشعب (الدعم مثلاً)، كما يتم نشر بيانات مقارنة مع السنوات الماضية وفي صورة إحصائية وبيانية يسهل على الجمهور فهمها. أمـا بالنسبـة للسلطة التشريعية حيث يتم اعتماد الموازنة باباً باباً فينبغي ابلاغهـا بالموازنة في صـورة تفصيلية ممـا يسهل دراستها واعتمادها حيث يتطلب ذلك معرفـة الأهمية النسبيـة للمصروفات الجـارية والرأسمالية، وتوزيع الموازنة على المناطق الجغرافية والوحـدات الإدارية المختلفـة، ومدى اتساق الموازنة مع خطط التنمية الاقتصاديـة. وبالنسبـة للوحدات الإداريـة

والفرعية يتم ابلاغها بما يخصها من تقديرات الموازنة بصورة تفصيلية وتحليلية دقيقة مما يسهل عملية تنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

٥ ــ قاعدة عدم التخصيص:

ويطلق عليها قاعدة عمومية الإيرادات والمصروفات، وتعني عدم وجود ارتباط بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الوحدة الإدارية، فلا يمكن تخصيص إيرادات وحدة إدارية معينة للإنفاق في تلك الوحدة وإنما تتم المقابلة بين إجمالي إيرادات الدولة واستخداماتها.

٦ ــ قاعدة الالتزام:

يجب على جميع الأجهزة الالتزام بالموازنة شكلاً وموضوعاً، فيجب استخدام الاصطلاحات والتبويبات الموحدة حتى يسهل تجميع بيانات الموازنة على المستوى القطاعي ومستوى الدولة وتسهيل المقارنات بين الأنشطة والوحدات الإدارية المختلفة، كما يجب الالتزام الكامل باعتمادات الموازنة والتعليمات المالية والإدارية المتعلقة بها.

٧ ــ قاعدة التوازن:

ويقصد بها توازن موارد الدولة واستخداماتها وذلك عن طريق تدبير الموارد اللازمة لمقابلة الاستخدامات. وبالرغم من أن السياسة الحكيمة هي أن تنظم الدولة وتدبر أمورها في حدود الموارد المتاحة لها مما يوفر عليها الآثار التضخمية وأعباء الديون، إلا أن التوازن لم يعد ممكناً في معظم موازنات دول العالم وتلجأ الدول إلى وسائل عديدة لتغطية العجز في موازناتها مثل اللجوء إلى المدخرات المحلية وفائض بعض هيئات الإدخار والائتمان، أو الاقتراض من الجهاز المصرفي، أو الاقتراض من الخارج، وينعكس أثر العجز في شكل أسعار تضخمية وأعباء سنوية ثابتة لخدمة الديون.

أي أن التوازن المقصود هنا ليس التوازن الحسابي للإيرادات والمصروفات وإنما التوازن الاقتصادي حتى ولو كان نتيجة لإحداث عجزاً في الموازنة .

أسس تبويب الموازنة العامة للدولة :

يعتبر التبويب من أهم وظائف النظام المحاسبي في وحدات الجهاز الإداري للدولة والمشروعات التجارية على السواء . وتتلخص وظيفة التبويب في فرز البيانات وتوجيهها في مجموعات رئيسية وفرعية متشابهة في خصائص معينة ومحددة .

ويهدف التبويب المحاسبي لموازنة الدولة إلى تحقيق عدة أهداف منها تسهيل إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها ، إعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية للنظام المحاسبي الحكومي وإعداد الحساب الختامي للدولة والتقارير الدورية المقدمة للأجهزة الإدارية والرقابية والتشريعية بقصد تحليل الآثار المالية والاقتصادية لسياسات الدولة .

وتختلف أسس تبويب الموازنة وفقاً لنوع الموازنة ، فنجد أن التبويب النوعي هو أساس ومحور ارتكاز موازنة البنود ، في حين أن التبويب حسب البرامج أو الأداء هو الأساس في موازنة البرامج والأداء ويلاحظ أن أسس التبويب المختلفة ليست بديلة وإنما هي مكملة بمعنى أنه بجانب التبويب الأساسي تستخدم التبويبات الأخرى ، فبجانب التبويب النوعي في موازنة البنود على سبيل المثال يستخدم التبويب الإداري والتبويب الاقتصادي أيضاً .

وفيما يلي نتعرض لأسس تبويب المصروفات والإيرادات :

أولا : أسس تبويب المصروفات :

أ ـ التبويب الموضوعي :

ويقصد به تبويب مصروفات الموازنة وفقاً لنوع الخدمة أو السلعة التي تقدمها الدولة أو وفقاً للغرض من الانفاق. فيتم تبويب المصروفات إلى أبواب، والأبواب إلى مجموعات، والمجموعات إلى بنود، والبنود إلى أنواع. فعلى سبيل المثال يتم تبويب المصروفات إلى باب للأجور، باب للنفقات الجارية والتحويلات، باب للمصروفات الرأسمالية، باب للتحويلات الرأسمالية. وباب الأجور يقسم إلى مجموعات كمجموعة للأجور النقدية والبدلات ومجموعة أخرى للمزايا العينية وهكذا. .

ويتميز هذا الأساس بما يلي :

١ ـ السهولة والوضوح والبساطة في إعداد وتنفيذ الموازنة والمتابعة والرقابة عليها.

٢ ـ إمكان مقارنة بنود الانفاق من فترة مالية لأخرى والتعرف على إتجاهات الانفاق خلال الفترات الزمنية المختلفة.

٣ ـ أحكام الرقابة على عناصر الانفاق والتحقق من الصرف في الأغراض المحددة حيث تسهل مقارنة الانفاق الفعلي بالمقدر شهرياً أو ربع سنوياً للتعرف على مدى الحاجة إلى اعتمادات إضافية أو نقل الاعتمادات وتفادي تجاوز الاعتمادات المخصصة.

ب ـ التبويب الإداري :

ويقصد به تبويب المصروفات وفقاً للوحدات الإدارية. فيتم بيان الاعتمادات المخصصة لكل من الوزارات والإدارات والهيئات العامة، مع ملاحظة أن هناك بعض المصروفات التي لا يمكن ربطها بوحدة إدارية معينة وتمثل اعتمادات خاصة مثل نفقات الدين العام، نفقات الدعم، ونفقات الطوارىء.

ويتميز هذا الأساس بما يلي :

١ ــ إمكان إعداد تقديرات الموازنة على أساس الخدمات أو السلع التي تقدمها الوحدة الإدارية وإعداد التقارير التي تتعلق بتقييم الانفاق لكل وحدة إدارية .

٢ ــ إمكان ربط تقديرات الموازنة ومتابعة تنفيذها بوحدة إدارية معينة تمثل مركز مسئولية .

٣ ــ إمكان مقارنة عناصر النفقات في وحدة إدارية معينة على مدار فترات مالية مختلفة .

جـ ــ التبويب الوظيفي :

ويقصد به تبويب المصروفات وفقاً لأنشطة ووظائف الدولة مثل التعليم، الزراعة، الصحة، الأمن القومي، وغير ذلك من الأنشطة .

ويتميز هذا الأساس بما يلي :

١ ــ توفير بيانات عن الاعتمادات المخصصة لكل نشاط من أنشطة الدولة، وعن الانفاق الفعلي بما يمكن من تحليل اتجاهات الانفاق على الأنشطة المختلفة على مدار الفترات المالية .

٢ ــ إعداد مؤشرات عن الأهمية النسبية لأنشطة الدولة مما يعطي مؤشرات هامة عن كفاءة استخدام الدولة لمواردها الاقتصادية .

٣ ــ قلة حجم وعدد الاعتمادات الخاصة التي لا يمكن ربطها بوظيفة معينة .

٤ ــ يعتبر أساساً مناسباً لتوزيع الاعتمادات الإجمالية على الوحدات الفرعية، ومقارنة الأداء الفعلي لكل نشاط في كل من الوحدات الفرعية لوحدات الإدارة المحلية أو الفرعية .

د ـ التبويب الطبيعي (الاقتصادي):

ويقصد به تبويب المصروفات وفقاً لطبيعتها الاقتصادية إلى نوعين أساسيين: **أولهما** المصروفات الجارية وهي نفقات تأدية الخدمات العادية المتكررة دورياً والتي لا يترتب عليها تكوين رأسمالي لأصول جديدة، **ثانيهما** المصروفات الرأسمالية وهي نفقات التكوين الرأسمالي والأصول الجديدة والتحويلات الرأسمالية المتوقعة خلال الفترة.

ويتميز هذا الأساس بما يلي:

١ ـ توفير بيانات مفيدة تساعد أجهزة الدولة في التخطيط ووضع السياسات المالية والاقتصادية.

٢ ـ توفير بيانات عن طبيعة النفقات بما يمكن من المساعدة في تشكيل سياسة الدولة فيما يتعلق بترشيد الانفاق بما يقوي البنية الأساسية للدولة وقدرتها على الاستمرار في تأدية الخدمات في المستقبل.

٣ ـ مقارنة الأهمية النسبية بين الانفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي كمؤشر للحكم على مدى اهتمام الدولة برفع المستوى الإنتاجي والاقتصادي وتدعيم الأصول الانتاجية والحرص على ربط الموازنة بخطط التنمية طويلة الأجل.

ثانياً: أسس تبويب الإيرادات:

نظراً لانعدام علاقة السببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها فلا يوجد ارتباط بين أساس التبويب المتبع في تبويب المصروفات والأساس المتبع في تبويب الايرادات.

وقد يستخدم الأساس النوعي أو الموضوعي في تبويب الإيرادات فتبوب إلى إيرادات مبيعات السلع والخدمات، إيرادات الضرائب والرسوم، إيرادات رأسمالية، إيرادات سيادية وإيرادات غير سيادية.

ويعتبر التبويب الطبيعي أو الاقتصادي هو التبويب الشائع للإيرادات وذلك بتبويب الإيرادات وفقاً لمصادرها الاقتصادية كتبويبها إلى إيرادات جارية، إيرادات رأسمالية، إيرادات تحويلية رأسمالية، إيرادات ذاتية، قروض وتسهيلات ائتمانية.

الفصل الثاني

دورة الموازنة العامة للدولة

يقصد بدورة الموازنة المراحل التي تمر بها عملية الموازنة العامة للدولة من بدء تحضير وإعداد الموازنة حتى تاريخ إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية الفترة المالية القادمة .

وتتلخص المراحل التي تمر بها الموازنة العامة للدولة في أربع مراحل هي :

١ ــ مرحلة التحضير والإعداد

٢ ــ مرحلة الاعتماد .

٣ ــ مرحلة التنفيذ

٤ ــ مرحلة الرقابة .

ويطلق على تلك السلسلة من المراحل لفظ «دورة الموازنة» وذلك لكون عملية الموازنة عملا مستمراً ومتصلاً حيث تترابط المراحل وتتداخل مع بعضها البعض . فعند تنفيذ الموازنة تظهر العقبات والمعوقات التي تؤثر بلا شك في مرحلة الرقابة وتؤثر كذلك في إعداد موازنة الفترة القادمة حيث يبدأ الإعداد لها خلال الفترة الحالية .

ونناقش فيما يلي مراحل إعداد الموازنة بالتفصيل :

أولا : مرحلة التحضير والإعداد :

تعتبر مرحلة التحضير والأعداد من أهم مراحل الموازنة حيث أنها تتضمن التعرف على وتحديد الأهداف الرئيسية والفرعية لكل وحدة حكومية في ضوء أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر ذلك متطلباً أساسياً في إعداد أي موازنة. ويزيد من أهمية هذه المرحلة أن الاعداد الجيد للموازنة مقدمة حتمية لنجاح وفعالية باقي مراحلها.

وتختلف السلطة التي تقوم بالتحضير والإعداد للموازنة من دولة لأخرى. ففي بعض الدول تتولى السلطة التشريعية هذا الاختصاص، بينما نجد في كثير من الدول أن مهمة التحضير والإعداد منوطة بالسلطة التنفيذية، وفي البعض الآخر تتقاسم السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية هذه المسئولية. كذلك تختلف درجة مشاركة الأحزاب السياسية في عملية التحضير والإعداد من دولة إلى أخرى.

والواقع أن تكليف السلطةالتنفيذية بمسئولية التحضير والإعداد هو الرأي الأفضل لما لديها من خبرات وكفاءات قادرة على القيام بهذه الوظيفة بكفاءة وفعالية. بالإضافة إلى ذلك فان السلطة التنفيذية أقدر على التعرف على ظروف العمل وإمكانياته. وأيضاً يحتم مبدأ الفصل بين السلطات ضرورة الفصل بين من يخطط وبين من يراقب بأن تقوم السلطة التنفيذية بالتحضير والإعداد وتقوم السلطة التشريعية بالاعتماد والرقابة.

وتبدأ مرحلة التحضير والإعداد بالتعرف على التوجهات أو الإطار الذي يجب أن تعد الموازنة على أساسه. ويتم هذا التعرف من خلال التوجهات السياسية للقادة والمسئولين وأيضاً من خلال المنشور أو التعميم الدوري الذي يصدره وزير المالية متضمناً القواعد الواجبة الاتباع في إعداد الموازنة عن الفترة القادمة.

ومن أمثلة التوجهات التي تطرح عادة في معظم الدول كإطار لإعداد الموازنة ما يلي :

١ — العمل على تقليل أو سد العجز في الموازنة .

٢ — التصدي للقضايا الاقتصادية التي تواجه الدولة كقضية التصنيع وتنمية الصناعات المحلية وكقضية تكوين البنية الأساسية للهيكل الاقتصادي .

٣ — مراعاة البعد الاجتماعي والتكافل والعدالة بين أفراد المجتمع . ويدخل في ذلك عدم زيادة الأعباء على الفئات محدودة الدخل من أبنائه .

٤ — ضبط وترشيد الانفاق العام وذلك بالارتقاء بمستوى الأداء ومحو الاسراف والضياع .

٥ — تنمية موارد الدولة الذاتية .

إجراءات التحضير والإعداد :

تتضمن الإجراءات التي تتبع عند تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة ما يلي :

١ — تشكل لجان فرعية على مستوى الإدارات وعلى مستوى الوزارات والهيئات والمؤسسات .

٢ — تقوم اللجان الفرعية بتقدير عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات المتوقعة في الفترة القادمة في ضوء ما تم تحديده لها من أهداف ووفقاً لقواعد إعداد الموازنة والتوجهات الأساسية السابق الإشارة إليها .

٣ — يتم تجميع الموازنات الفرعية في المستويات الإدارية الأعلى إلى أن يتم إعداد موازنة الوزارة أو الهيئة أو المؤسسة وذلك بالتنسيق بين الموازنات الفرعية .

٤ — ترسل الموازنات الخاصة بكل وزارة أو هيئة أو مؤسسة إلى وزارة المالية .

٥ — تقوم وزارة المالية من خلال لجنة مركزية لإعداد الموازنة أو من خلال إدارة مركزية للموازنة بالإجراءات التالية :

أ — الدراسة الفنية لمشروعات موازنة الوزارات والهيئات والمؤسسات ومناقشة نتائج الدراسة مع مندوبين عن الوزارات والهيئات والمؤسسات .

ب — مراجعة مشروعات الموازنات والتأكد من الالتزام بقواعد إعداد الموازنة والتوجهات العامة وبما يكفل تحقيق الأهداف المحددة للوحدة .

جـ — التشاور مع الأجهزة والجهات الأخرى في السلطة التنفيذية ذات الاهتمام والتأثير على إعداد الموازنة والتعرف على وجهات نظرها الفنية المختلفة في مشروع الموازنة .

د — إجراء التعديلات المطلوبة في ضوء الدراسات والمشاورات التي تمت .

هـ — اعداد المشروع المتكامل للموازنة العامة للدولة وإعداد بيان أو تقرير عنه .

و — عرض المشروع على مجلس الوزراء (قمة السلطةالتنفيذية) لمناقشته وإقراره تمهيداً لاحالته للسلطة التشريعية .

٦ — يجب على جميع الوحدات واللجان الالتزام بالمواعيد المقررة للانتهاء من أعمالها حتى يمكن اعتماد الموازنة قبل بداية السنة المالية .

واستكمالاً لمرحلة التحضير والإعداد نناقش فيما يلي طرق تقدير الإيرادات والمصروفات وطبيعة التعديلات التي تجري على تقديرات الموازنة مقارنة بتقديرات الموازنة في العام الماضي .

طرق تقدير الإيرادات :

تستخدم في التطبيق العملي إحدى الطريقتين الشائعتين التاليتين :

١ ـ طريقة التقدير المباشر:

وتقضي هذه الطريقة بأن تتم دراسة فنية جادة لعملية تحديد الإيرادات تأخذ في الاعتبار الظروف المختلفة الاقتصادية والمالية والاجتماعية المتوقع أن تسود خلال السنة المالية القادمة. وبالنسبة لكل عنصر من عناصر الإيرادات يتم تقدير كمية السلع أو الخدمات المتوقع إنتاجها أو تقديمها في الفترة القادمة وتقدير الأسعار في ضوء العوامل والظروف التي تؤثر في كل من الكمية والسعر.

٢ ـ طريقة التقدير الآلي:

وتقضي هذه الطريقة بأن يتم تقدير الإيرادات على أساس الإيرادات الفعلية في الفترات الماضية. وتهدف هذه الطريقة إلى عدم ترك الحرية للقائمين بعملية التقدير وبالتالي استبعاد التقدير الشخصي. وتعتمد هذه الطريقة إما على بيانات السنة قبل الأخيرة من واقع آخر حساب ختامي تم إعداده أو على متوسط عدة سنوات (ثلاث سنوات عادة) لكل عنصر من عناصر الإيرادات.

والواقع أن طريقة التقدير المباشر أكثر دقة من طريقة التقدير الآلي إذا ما أحكم ضبطها واستخدمت أساليب ووسائل متقدمة في عملية التنبؤ بالظروف التي تؤثر في كمية وأسعار عناصر الإيرادات وأيضاً إذا ما أمكن استبعاد التحيز الشخصي. وتمتاز الطريقة الآلية بالسهولة وقلة الجهد والتكلفة.

طرق تقدير المصروفات:

في العادة تستخدم طريقة التقدير المباشر في تقدير عناصر الاستخدامات وذلك بأن تقوم الوحدات بدراسات فنية لكل عنصر من عناصر المصروفات لتقدير الاحتياجات الكمية اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج وتقدير الأسعار في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل. فعلى سبيل المثال لتقدير عنصر المستلزمات السلعية يتم إعداد المقايسات المخزنية لتقدير الاحتياجات في ضوء

الكميات المتاحة حالياً من الأصناف في المخازن ، ستلزم ذلك أيضاً الحصول على قوائم بالأسعار من الموردين .

التعديلات الحتمية والتعديلات الجديدة :

عند إعداد تقديرات الموازنة أو عند مراجعة التقديرات بواسطة اللجان المركزية بوزارة المالية يجب أن تراعي طبيعة التعديلات التي يمكن لوزارة المالية إدخالها على تقديرات الموازنة . ويقصد بالتعديلات الحتمية تلك التعديلات الواجبة بموجب القوانين والقرارات الصادرة خلال السنة المالية أو نتيجة لتأشيرات خاصة أو في ضوء الصرف الفعلي . ومن أمثلة تلك التعديلات العلاوات الدورية ، الترقيات بالأقدمية ، والاعتمادات المنقولة من وإلى جهات أخرى . مثل هذه البنود يجب تضمينها في تقديرات الموازنة ولا مجال لاجراء التخفيضات عليها .

أما التعديلات الجديدة فيقصد بها الاعتمادات الخاصة باستكمال المشروعات أو بإدراج مشروعات جديدة وكذلك اعتمادات الأعمال التي تؤدي لأول مرة أو الاعتمادات الخاصة بتحسين أداء الخدمة . ومن أمثلة تلك التعديلات إنشاء وظائف ودرجات جديدة ، الترقية بالاختيار ، شراء معدات وآلات وإقامة منشآت جديدة ، وتطوير نظم إجراءات العمل لرفع كفاءة الأداء . مثل هذه التعديلات يمكن إجراء التخفيضات عليها أو تأجيلها كلياً أو جزئياً وإدراجها في موازنة الأعوام القادمة .

وأخيراً بالنسبة لمرحلة التحضير والإعداد يجب أن تراعى الأمور التالية :

١ ــ العمل على توفير البيانات والمعلومات الكافية لإعداد تقديرات الموازنة وأن تكون هذه البيانات والمعلومات على درجة عالية من المصداقية والثقة .

٢ ــ أن تلتزم الوحدات الحكومية باستكمال النماذج والسجلات التي تتطلبها وزارة المالية وهي نماذج موحدة ملزمة .

٣ ـ أن تعد الوحدات الحكومية ما تشاء من النماذج الداخلية التحليلية التي تمكنها من استكمال نماذج وزارة المالية.

٤ ـ أن تلتزم عند تقرير الإيرادات والمصروفات بالدليل النمطي للحسابات وبأسماء الحسابات كما هي واردة في الدليل بما يسهل إعداد الموازنة العامة للدولة.

٥ ـ توصيف وتوثيق عملية التقدير بأن يتم بيان الأساليب والطرق المتبعة في التقدير وعرض البيانات والمعلومات عن كمية وحجم البرامج والأنشطة في صورة عينية كلما أمكن ذلك وتوضيح وحدات القياس المستخدمة.

٦ ـ تقديم المبررات المنطقية والعملية الكافية التي تؤيد حاجة الوحدة للاعتمادات التي تطالب بها وتجعل من السهل على اللجان المركزية لإعداد الموازنة الاقتناع بتقديرات الوحدة.

ثانياً: مرحلة الاعتماد:

يقدم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده. وتشكل السلطة التشريعية لجنة من أعضائها ممن لديهم خبرة في الشئون المالية والاقتصادية تسمى عادة لجنة «الخطة والموازنة» تكون مهمتها دراسة مشروع الموازنة وإعداد تقرير تفصيلي عنه يوزع على الأعضاء، بالإضافة إلى ذلك تعرض السلطة التنفيذية مشروع الموازنة بأن يلقي رئيس الوزراء أو وزير المالية بيان الحكومة عن الموازنة ويفتح باب المناقشة لأعضاء المجلس التشريعي.

وتختلف الدول حول حق المجلس التشريعي في إدخال تعديلات على مشروع الموازنة المقدم له. ففي بعض الدول يمنح المجلس هذا الحق بينما في بعض الدول الأخرى ليس للمجلس حق التعديل وإنما مجرد الاقتراح على الحكومة بالتعديل أو قد يكون له حق المشاركة مع الحكومة في الوصول إلى اتفاق حول نقاط الخلاف.

وبعد المناقشة يقترع المجلس التشريعي على الموازنة ككل ويتم اعتمادها باباً باباً. أي أن الاعتماد ينصب على كل باب على حدة بهدف الزام الحكومة بعدم تجاوز اعتمادات الباب أو النقل من باب إلى آخر إلا بعد الرجوع للمجلس.

وبعد الاعتماد يصدر المجلس «قانون الموازنة» الذي يعتبر تخويلاً للسلطة التنفيذية ببدء العمل بالموازنة الجديدة. وفي حالة تأخر المجلس في إصدار قانون الموازنة حتى بداية السنة المالية يتم العمل في معظم الدول وفقاً لموازنة العام الماضي حتى يصدر قانون الموازنة الجديدة.

وجدير بالذكر أن نفس الاجراءات الخاصة بعملية الاعتماد يتم اتخاذها في حالة طلب اعتمادات تكميلية أو إضافية أو في حالة نقل اعتمادات من باب إلى آخر ويصدر القانون الخاص بكل حالة من المجلس التشريعي.

ثالثاً: مرحلة التنفيذ:

بعد صدور قانون الموازنة تقوم وزارة المالية بإبلاغ كل وحدة حكومية بالموازنة الخاصة بها. ويعتبر ذلك بمثابة الترخيص لتلك الوحدات ببدء العمل بالموازنة الجديدة. ويجري تنفيذ الموازنة بأن تباشر الوحدة تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين واللوائح المالية وتوريدها، كما تقوم الوحدة بالارتباط والصرف في حدود الاعتمادات المقررة لكل نوع من أنواع المصروفات.

ويجب عند تنفيذ الموازنة مراعاة القواعد الخاصة والمقررة للتنفيذ، ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

١ — عدم جواز زيادة إجمالي المصروفات الفعلية عن المصروفات المقدرة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات إضافية بالفرق.

٢ — عدم جواز الارتباط أو الصرف على بنود غير مدرجة في الموازنة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات تكميلية لتلك البنود الجديدة.

٣ ـ لا يجوز النقل من باب إلى باب آخر حتى ولو كان هناك وفر في الباب المنقول منه إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والترخيص بذلك.

٤ ـ النقل داخل كل باب أو بين المجموعات أو بين البنود والأنواع داخل المجموعة الواحدة يعتبر من اختصاص السلطة التنفيذية وفقاً لحدود السلطات المالية المرخص بها لكل مسئول.

٥ ـ أن وجود اعتماد مدرج بالموازنة لا يعتبر مبرراً للصرف إلا إذا كانت هناك حاجة فعلية تبرر الصرف.

٦ ـ يجب الالتزام بكافة اللوائح والقوانين المتعلقة بالصرف وعلى سبيل المثال قانون المناقصات العامة وقانون الخدمة المدنية.

٧ ـ يبطل العمل بكل اعتماد مربوط في الموازنة لم يصرف ولم يتقرر صرفه حتى نهاية السنة المالية.

٨ ـ على كل وحدة حكومية أن تتجنب الارتباط أو الصرف على أعمال أو خدمات أو مشتريات عاجلة في الأشهر الأخيرة من السنة المالية بدون حاجة فعلية وإنما فقط بقصد استنفاد ما تبقى من اعتمادات الموازنة.

ويخضع تنفيذ الموازنة لاشراف ومتابعة مستمرة من جانب وزارة المالية والأجهزة الرقابية الأخرى من خلال المندوبين والمفتشين وأيضاً من خلال التقارير الدورية التي تطلبها تلك الأجهزة من الوحدات الحكومية.

رابعاً: مرحلة الرقابة:

تهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة إلى التحقق من سلامة وصحة العمليات من الناحية المستندية والحسابية ومدى التزام الوحدة بالاعتمادات المدرجة في الموازنة وبالتعليمات واللوائح المالية والإدارية. كما تهدف الرقابة أيضاً إلى مراجعة وتقييم النتائج للتعرف على مستوى أداء الوحدة لتحقيق الأهداف المحددة لها مقدماً في ضوء خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

والواقع أن النظم الحالية للموازنة وللمحاسبة الحكومية تركز على الجوانب الحسابية والمستندية واللائحية والقانونية في عملية الرقابة ولا تعطي الاهتمام لمراجعة وتقييم النتائج . إلا أن التطور الحديث في مجال الموازنات والمحاسبة الحكومية يركز على مراجعة وتقييم النتائج ويعطي الاهتمام الأكبر لأهمية قياس كفاءة وفعالية تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية .

أنواع الرقابة على الموازنة :

تتعدد أنواع الرقابة على الموازنة بتعدد الاتجاهات التي ينظر من خلالها لعملية الرقابة مما يترتب عليه تعدد مفاهيم الرقابة كما يتضح فيما يلي :

١ ــ من حيث الأجهزة القائمة بالرقابة :

أ ــ رقابة داخلية :

وهي التي تقوم بها الأجهزة الداخلية بالوحدة الإدارية كالرقابة التي يقوم بها قسم المراجعة أو قسم المتابعة بالوحدة . كما أن رقابة وزارة المالية تعد أيضاً رقابة داخلية باعتبار أنها الجهة المسئولة عن أعمال الموازنة من إعداد وتنفيذ ورقابة .

ب ــ رقابة خارجية :

وهي التي تقوم بها الأجهزة الرقابية الخارجية ، كالرقابة التشريعية التي تقوم بها المجالس النيابية ، والرقابة التي يقوم بها الجهاز الرقابي المحاسبي للدولة باعتباره هيئة فنية مستقلة ، والرقابة التي تقوم بها الوزارات والهيئات الأخرى المرتبطة بأعمال الموازنة مثل وزارة التخطيط ، ديوان الموظفين ، جهاز الاحصاء ـ الخ . بالإضافة إلى ذلك ما تقوم به الهيئات القضائية من رقابة في ظروف معينة وفي حالات خاصة .

٢ ـ من حيث مواعيد الرقابة :

أ ـ رقابة سابقة (مانعة) :

ويقصد بها الرقابة السابقة على التنفيذ أي قبل الصرف بالنسبة للمصروفات مثلاً . وتتطلب ضرورة الحصول على اعتماد الجهة المسئولة قبل الارتباط أو الصرف والالتزام بالاعتمادات الواردة بالموازنة ويقتضي ذلك مراجعة حسابية ومستندية والتحقق من تنفيذ كافة اللوائح والتعليمات . ويطلق على هذا النوع من الرقابة الرقابة الواقية أو المانعة حيث أنها تهدف إلى منع أو تجنب الأخطاء أو التجاوزات . وقد يعاب على هذا النوع من الرقابة تعقيد وإطالة الاجراءات .

ب ـ رقابة لاحقة (كاشفة) :

ويقصد بها الرقابة بعد اتمام التنفيذ كعمليات المراجعة والتحقق من تحصيل الايرادات وايداعها في خزائن الدولة ومن أن المصروفات تمت في حدود الاعتمادات المقررة وفقاً للتعليمات واللوائح . ويطلق على هذا النوع من الرقابة الرقابة الكاشفة أو المصححة لما وقع من أخطاء أو تجاوزات .

٣ ـ من حيث طبيعة الرقابة :

أ ـ رقابة مستندية :

ويقصد بها المراجعة والتحقق من وجود المستندات المؤيدة للعمليات ومن سلامتها واكتمالها واستيفائها وفقاً لاجراءات ونظم العمل المقررة .

ب ــ رقابة حسابية ومحاسبية :

ويقصد بها المراجعة والتحقق من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي ودقة الأرقام في الدفاتر والسجلات والكشوف والموازين والتقارير، وكذلك التحقق من صحة التصرفات المالية.

جـ ــ رقابة اقتصادية :

ويقصد بها المتابعة والرقابة على البرامج والأنشطة الحكومية بقصد تقييم كفاءة وفعالية تلك البرامج والأنشطة في تحقيق أهدافها.

وتتضمن الرقابة الاقتصادية أيضا تقييم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للموازنة. لذلك يطلق على هذا النوع من الرقابة الرقابة الفنية أو تقييم الأداء بمعناه الواسع.

د ــ رقابة إدارية :

ويقصد بها تقييم النظم والاجراءات والأساليب التي تهدف إلى المحافظة على موارد الوحدة والعمل على رفع كفاءة وفعالية الأداء. أي أنها تتضمن المراجعة المستمرة للنظم الإدارية والمالية والتحقق من سلامة عملية اتخاذ القرارات.

٤ ــ من حيث موضوع الرقابة :

تتعدد وتتنوع العناصر موضوع الرقابة فهناك الرقابة على المصروفات، الرقابة على الإيرادات، الرقابة على الأصول والموارد، الرقابة على الالتزامات.. الخ. ومن أهم موضوعات الرقابة فيما يتعلق بالموازنة الرقابة على المصروفات والرقابة على الإيرادات.

أ ـ الرقابة على المصروفات :

وتهدف إلى ترشيد الانفاق والعمل على ضبطه بما يحقق الكفاءة في العمليات . ولتحقيق ذلك تركز الرقابة على المصروفات على الأمور التالية :

ـ التحقق من وجود مبرر وضرورة فعلية للصرف فلا يكفي أن يكون هناك اعتماد بالموازنة .

ـ الالتزام بكافة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والإدارية .

ـ مراجعة مستندات الصرف .

ـ مراجعة حسابية للدفاتر والسجلات والتوجيه المحاسبي للمصروفات .

ـ التأكد من وجود اعتماد بالموازنة للعمل المزمع مباشرته وإلا تطلب الأمر الحصول على اعتماد اضافي والتحقق في هذه الحالة من موافقة السلطة المختصة .

ـ التأكد من كفاية الاعتماد المدرج بالموازنة وإلا تطلب الأمر الحصول على اعتماد تكميلي أو النقل من بند إلى بند داخل الباب الواحد أو النقل من باب إلى آخر والتحقق من موافقة السلطة المختصة بذلك .

ب ـ الرقابة على الإيرادات :

وتهدف إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في تحصيل إيرادات الدولة والمحافظة على مواردها الاقتصادية وعدم ضياعها وكذلك مراجعة القوانين واللوائح والتعليمات والتأكد من كفايتها لتحقيق الأهداف السابقة . ولتحقيق ذلك تركز الرقابة على الإيرادات على الأمور التالية :

ـ التأكد من تحصيل كافة الإيرادات والمستحقات للدولة وفقاً للقوانين وحصر المبالغ التي لم يتم تحصيلها والتأكد من بذل كل ما يمكن من مجهودات لتحصيلها والمتابعة المستمرة لتحصيلها .

ـ التأكد من عدم حدوث تنازل أو اعفاء من سداد إيرادات ومستحقات الدولة دون نص قانوني أو بدون تصديق السلطة المختصة بذلك .

- التحقق من اتخاذ التدابير الكافية لرفع كفاءة تحصيل الإيرادات والمستحقات.
- المراجعة المستندية لعمليات تحصيل الإيرادات.
- المراجعة المحاسبية للدفاتر والسجلات والتوجيه المحاسبي للإيرادات.

والواقع أن الرقابة من أهم المراحل في عمليات الموازنة إذ يتوقف عليها نجاح تنفيذ الخطط والبرامج والتحقق من كفاءة وفعالية الخطط والسياسات المرسومة في تحقيق الأهداف المرجوة ووضعها موضع التطبيق العملي.

الفصل الثالث

تطور الموازنة العامة للدولة

لقد تطورت الموازنة العامة للدولة تطوراً ملحوظاً خلال نصف القرن الماضي حيث مرت بمراحل عديدة ارتبطت بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية واتساع الدور الذي تلعبه الدولة في هذه المجالات. وقد كان أيضاً للتقدم في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والكمية الأثر الكبير في إحداث هذه التطورات.

وقد اتخذ التطور في الموازنة العامة للدولة اتجاهات عديدة أهمها:

١ ــ التركيز على الجوانب التخطيطية والقرارية التي تسبق إعداد الموازنة أو تتلازم مع مراحلها الأولى واعتبار هذه الجوانب جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة.

٢ ــ التركيز على جوانب المسئولية وتحديدها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.

٣ ــ تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها.

٤ ــ تطوير أساليب القياس وأسس إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.

٥ ـ تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت بحيث تكون أكثر فعالية في معاونة ومساعدة مستخدمي تلك التقارير.

ونعرض فيما يلي التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة والتي تمثل تغيرات جذرية في فلسفة الموازنة العامة للدولة:

أولا: موازنة البنود (الموازنة التقليدية)
ثانياً: موازنة البرامج والأداء.
ثالثاً: نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة.
رابعاً: الموازنة الصفرية.

ونتعرض بالشرح للتطورات السابقة في المباحث التالية:

المبحث الأول
موازنة البنود (الموازنة التقليدية)

وتمثل أقدم صورة من صور الموازنة وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها. بالإضافة إلى ذلك يسهل فهمها من جانب غير المتخصصين. وتنبني الموازنة التقليدية على التبويب النوعي للمصروفات والإيرادات في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع تخصص الاعتمادات لكل منها حتى يمكن التعرف على العناصر التفصيلية للمصروفات ومصادر الإيرادات. وبالإضافة إلى التبويب النوعي تتم الاستعانة بتبويبات فرعية أخرى كالتبويب الإداري والتبويب الاقتصادي.

وتركز الموازنة التقليدية على تحقيق الرقابة المالية والقانونية على عناصر المصروفات والإيرادات، وقد كان ذلك الهدف يتلاءم مع الظروف السائدة في القرن التاسع عشر كتواضع الهيكل الاقتصادي والاجتماعي لدول العالم واقتصار دور الحكومات على أداء الوظائف السيادية (الدفاع، الأمن، القضاء) والوظائف

الأخرى التي يحجم الأفراد أو المشروعات الخاصة عن القيام بها بما يتفق مع تعاليم الاقتصاد الحر التي نادى بها آدم سميث والاقتصاديون التقليديون من بعده.

وقد كان الاهتمام الأكبر للحكومات في ذلك الوقت يتركز على إحداث التوازن الحسابي بين الإيرادات والمصروفات لتفادي الآثار الاقتصادية الضارة التي يمكن أن تترتب على العجز في الموازنة.

وكذلك فان الموازنة التقليدية تركز على تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها الوحدات الحكومية في أدائها لعملها. وتلتزم هذه الوحدات فقط بعدم تجاوز حدود التمويل المعتمد دون الاهتمام بالعائد الذي حققته الوحدة منه، أي أنها تهتم بجانب المدخلات فقط وتتجاهل ما تنتجه تلك الوحدات من سلع أو تقدمه من خدمات والكيفية التي يتم بها ذلك.

وقد أدى التقدم الذي حدث في مجال العلوم الإدارية والسلوكية وتطور دور الحكومات وإدراكها لمسئوليتها الاجتماعية تجاه أفراد ومؤسسات الدولة إلى أن الموازنة التقليدية أصبحت لا تتلاءم وهذه التطورات والأحداث.

وتوجه الانتقادات التالية للموازنة التقليدية:

١ ـ التركيز فقط على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وبخاصة التحقق من نزاهة العاملين وحسن استخدامهم للأموال العامة.

٢ ـ توفير معلومات وبيانات غير كافية لمعاونة ومساندة الإدارة الحكومية في أداء وظائفها وخاصة وظيفة التخطيط واتخاذ القرارات.

٣ ـ قدرتها المحدودة على تشخيص المشاكل وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية.

٤ ـ عدم قدرتها على التكيف مع الظروف غير المستقرة والمتقلبة التي يتميز بها هذا العصر.

٥ ـ التركيز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب

المخرجات والعلاقة بينها وبذلك لا يمكن التعرف على اقتصادية كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية .

٦ ـ عدم الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية وبين الأهداف المحددة لها .

٧ ـ عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة .

ونتيجة لأوجه قصور الموازنة التقليدية السابق عرضها بدأت المحاولات لتطوير الموازنة العامة للدولة وكانت أول هذه المحاولات موازنة البرامج والأداء .

المبحث الثاني
موازنة البرامج والأداء

لقد ساهمت عوامل عديدة في تعميق جوانب القصور السابق عرضها للموازنة التقليدية وإبراز ضرورة استحداث نظم متطورة للموازنة العامة للدولة . ومن أهم العوامل التي ساعدت على ذلك ما ترتب على الكساد العالمي الكبير في عام ١٩٢٩ من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتبني الفلسفة الكينزية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية وتخصيصها على مجالات الانتاج المختلفة والتأثير على مستويات الإدخار والاستثمار والعمالة . وقد تمثل هذا الاتجاه في الولايات المتحدة الأمريكية فيما طبقه الرئيس الأمريكي روزفلت من برامج عرفت باسم New Deal .

بالإضافة إلى ذلك كان للتقدم في العلوم الإدارية والسلوكية والكمية المتعلقة باتخاذ القرارات وللتقدم في الأساليب الرياضية والاحصائية الأثر الكبير في افساح المجال لتطبيق أساليب ووسائل أكثر تقدماً في مجال الموازنة بصفة خاصة وفي مجال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية بصفة عامة .

وقد ظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء كنتيجة للجهود التي بذلت في الولايات المتحدة الأمريكية في هذا المجال، فقد كانت إحدى اللجان التي شكلت لذلك وعرفت باسم «Hover Commission» أول من نادى بتطبيق موازنة البرامج والأداء.

مفهوم موازنة البرامج والأداء:

تعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء، ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها تركز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية وليس على وسائل تنفيذ الأعمال أو الأنشطة (عناصر الاستخدامات المختلفة من سلع وخدمات) كما هو الحال في الموازنة التقليدية.

وكذلك فأن موازنة البرامج والأداء تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة وخاصة في الدول التي تأخذ بمفهوم الاقتصاد المخطط أو الموجه. ويتم ذلك بتقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف بتنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج، وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء.

وعلى ذلك فأنه يتم بناء موازنة البرامج والأداء على أساس تبويب الموازنة وفقاً للبرامج ووحدات الأداء أو المسئولية على اعتبار أنه التبويب الرئيسي على أن تستخدم تبويبات فرعية أخرى كالتبويب النوعي.

ويمكن تلخيص إجراءات أو خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء فيما يلي:

١ ـ تبرير الأموال المطلوبة في الموازنة في شكل أهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل للوحدة الحكومية مع الربط بين تلك الأهداف والأهداف العامة للدولة.

٢ ـ تحديد البرامج والأنشطة الرئيسية والفرعية التي تحقق تلك الأهداف.

٣ ـ تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.

٤ ـ دراسة وتحديد عناصر تكاليف كل نشاط وبرنامج.

٥ ـ تحديد البيانات الكمية والنوعية عن عناصر الأنشطة والبرامج المدرجة في الموازنة.

٦ ـ تحديد وتعريف الوحدات الإدارية (مراكز المسئولية) المكلفة بتنفيذ البرامج والأنشطة.

٧ ـ تحديد مصادر التمويل.

٨ ـ تحديد أولويات تنفيذ البرامج والأنشطة ووضع برنامج زمني لذلك.

التفرقة بين البرامج والأداء:

قد ينظر للبرامج والأداء على أنهما موازنة واحدة، أو قد ينظر لهما على أنهما موازنتين «موازنة البرامج» و«موازنة الأداء» باعتبارهما مرحلتين منفصلتين من مراحل تطور الموازنة.

وتعرف موازنة الأداء بأنها موازنة أصغر وحدة إدارية بينما تعرف موازنة البرامج بأنها الموازنة التي تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة والتي تكون فيما بينها البرنامج[٥]. بالإضافة إلى ذلك يفرق البعض بين البرنامج والأداء على أساس أن موازنة البرامج تعتبر أداة تخطيطية بينما موازنة الأداء تعتبر أداة رقابية وترتبط كل منهما بالأخرى على أساس أن التخطيط يعتبر عنصراً لازماً للرقابة وأن الرقابة الايجابية تتطلب بالضرورة تخطيطاً مسبقاً[٦].

ويمكن التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء في الأمور الثلاثة التالية:

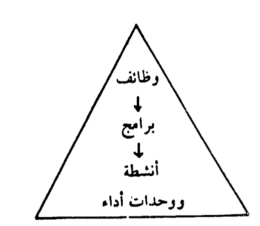
١ ـ الارتباط بالمستويات الإدارية حيث ترتبط موازنة البرامج عادة بمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي ترتبط به موازنة الأداء التي ترتبط عادة بالمستويات التنفيذية. أي أن البرنامج يحتوي على عدد من وحدات الأداء.

٢ - الارتباط بعنصر الزمن حيث ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما ترتبط موازنة الأداء بقياس وتقييم ما يتم من إنجازات.

٣ - وأخيراً من حيث أولوية الإعداد حيث أن إعداد موازنة البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء باعتبار أن موازنة البرامج هي الإطار الذي يتم قياس الأداء وفقاً له.

أسس تبويب موازنة البرامج والأداء:

يرتكز التبويب في موازنة البرامج والأداء على التبويب الهرمي المتدرج من الوظائف إلى البرامج ثم إلى الأنشطة ووحدات الأداء. ويوضح الشكل التالي هذا التسلسل الهرمي:



شكل رقم (٦)
التسلسل الهرمي في تبويب موازنة البرامج والأداء

ويتعلق المستوى الأول من التبويب بالوظائف الأساسية للحكومة مثل الوظائف العامة - وظيفة الدفاع - وظائف الخدمة الاجتماعية - وظائف خدمات المجتمع - وظائف اقتصادية.

ثم تقسيم الوظائف الرئيسية إلى وظائف فرعية، فعلى سبيل المثال تبويب الوظائف العامة إلى الأمن والعدالة، المالية، الخارجية، والوظائف الإدارية والتنظيمية.. الخ، وتبويب وظائف الخدمات الاجتماعية إلى وظيفة التعليم، الصحة، الشئون الاجتماعية.. الخ، وتبويب الوظائف الاقتصادية إلى وظيفة النقل والمواصلات، الكهرباء والماء، التعدين والصناعات الاستخراجية، التجارة والصناعة، والزراعة.. الخ.

ويتعلق المستوى الثاني من التبويب بالبرامج أو الأعمال الرئيسية ثم تبويبها إلى برامج فرعية تفصيلية وفقاً للمناطق الجغرافيّة، طبيعة الأعمال المطلوبة، المستفيدين من الخدمة، وهكذا.. ويرتبط هذا المستوى بمستوى المديرية أو المصلحة في الهيكل التنظيمي للدولة فعلى سبيل المثال تبوب وظيفة الزراعة حسب المحافظات أو المديريات والمصالح بكل محافظة، أو حسب طبيعة العمل كبرنامج للأبحاث الزراعية، برنامج للثروة الحيوانية، برنامج للتشجير... الخ، وعلى أساس المستفيدين كصغار الملاك، كبار الملاك، والتعاونيات.

أما المستوى الثالث فيتعلق بتبويب كل برنامج رئيسي أو فرعي إلى مجموعة من الأنشطة المميزة والمتجانسة التي تساهم في انجاز البرنامج وبالتالي الهدف أو الوظيفة الأساسية. ثم يتم تبويب هذه الأنشطة إلى وحدات الأداء التي على أساسها يتم تقييم الوحدات الإدارية والبرامج. ويرتبط هذا المستوى بمستوى الوحدات الإدارية أو الأقسام في الهيكل التنظيمي للدولة.

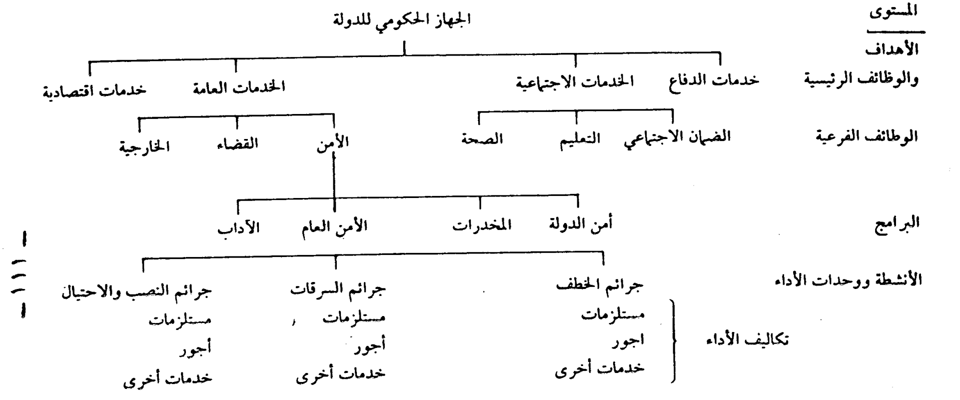
ويلاحظ على هذا التبويب ما يلي:

١ ــ تضاف تبويبات أخرى فرعية لهذا التبويب الأساسي وخاصة التبويب الفرعي حسب طبيعة النفقة أو الإيراد فيتم تبويب كل نشاط، برنامج، وحدة إدارية، وزارة وفقاً لعناصر التكاليف الخاصة بها.

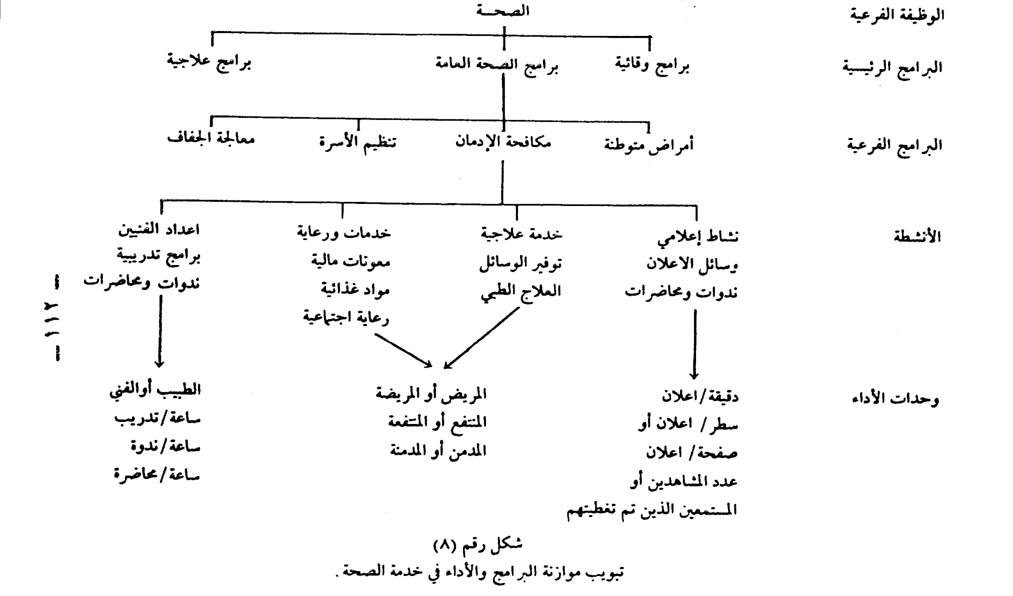
٢ ــ يثار الجدل والنقاش بشأن معالجة استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات المعاونة للوحدات التي تقوم بالأنشطة والبرامج. ففي حين يرى البعض

توزيع استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات المعاونة على البرامج والأنشطة يرى البعض الآخر اعتبار الإدارة العامة والإدارات المعاونة برنامجاً مستقلاً يعامل معاملة البرامج الأخرى. ويعتبر الرأي الثاني هو الأفضل نظراً لصعوبة توزيع أو تحميل استخدامات هذه الإدارات على البرامج والأنشطة ورغبة في قياس كفاءة أداء أنشطة الإدارة العامة والإدارات المعاونة على حدة(٧).

ويوضح الشكلان التاليان مثالين لطرق التبويب المتبعة في موازنة البرامج والأداء:



شكل رقم (٧)
تبويب موازنة البرامج والأداء في خدمة الأمن



شكل رقم (٨)
تبويب موازنة البرامج والأداء في خدمة الصحة .

ويتضح من ذلك أن للتبويب في ظل موازنة البرامج والأداء ابعاداً عديدة منها :

١ ــ التبويب الأساسي وهو التبويب وفقاً للبرامج وان كان هذا لا يمنع من استخدام كافة أنواع التبويبات الأخرى كتبويبات فرعية .

٢ ــ يشمل التبويب الأساسي جانبي التكلفة والعائد متمثلاً في التركيز على تحديد وحدات الأداء لكل نشاط أو برنامج والتي تعكس جانب العوائد .

٣ ــ يرتكز التبويب أيضاً على وحدات المسئولية بما يمكن من حصر وتجميع التكاليف والعوائد لكل وحدة مسئولية معينة كأساس لتقييم الأداء .

تقييم موازنة البرامج والأداء :

لتقييم نظام موازنة البرامج والأداء نتعرض لجوانب القوة التي تتمثل في مزايا وفوائد تطبيق هذا النظام ، كما نتعرض لجوانب الضعف التي تتمثل في مشاكل تطبيق واستخدام هذا النظام .

أولا : مزايا وفوائد تطبيق موازنة البرامج والأداء :

يحقق تطبيق موازنة البرامج والأداء مزايا وفوائد عديدة في مجالات مختلفة نعرضها في الإطار التالي :

١ ــ المجال التخطيطي :

تزيد من فاعلية التخطيط لأنها تدخل أو تدمج جانب التخطيط في عمليات الموازنة ، وبالتالي فهي تتطلب :

أ ــ تحديد وصياغة أهداف كل وحدة إدارية في شكل برامج وأنشطة وترجمة ذلك في صورة وحدات أداء أو إنجاز معبراً عنها كمياً أو نوعياً .

ب ــ تقدير تكاليف البرامج والأنشطة بما يحقق مستوى الانجاز المخطط .

جـ ـ تخصيص الاعتمادات والأموال اللازمة على أساس التكاليف المقدرة للأعمال أو الأنشطة.

٢ ـ المجال التنفيذي:

يُمكّن تطبيق موازنة البرامج والأداء من ترشيد تنفيذ البرامج والأنشطة حيث يتم بصفة مستمرة متابعة التنفيذ ومقارنة ما تم إنجازه في صورة وحدات أداء بما هو مخطط مسبقاً.

٣ ـ المجال الرقابي:

يضيف تطبيق موازنة الأداء أبعاداً جديدة للرقابة المالية والاقتصادية حيث تمكن من التقييم الفني الاقتصادي للبرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الإدارية، كما أنها تمكن من تبرير التصرفات والانحرافات. وينعكس ذلك في تحقيق رقابة فعالة وترشيد للانفاق الحكومي وخفض لتكاليف انجاز الأنشطة والبرامج الحكومية.

٤ ـ المجال التنظيمي:

يُمكّن تطبيق موازنة البرامج والأداء عن طريق ربط تبويبها الأساسي (البرامج) بالتبويب حسب الوحدات الإدارية (الإداري) من تحديد مراكز المسئولية ووحدات الأداء وخلق الأساس المناسب لمحاسبة المسئولية لكل مركز مسئولية عن الأنشطة الموكلة إليه.

٥ ـ المجال السلوكي:

يتيح تطبيق موازنة البرامج والأداء فرصة أكبر للعاملين في المشاركة في إعداد الموازنة وفي وضع وصياغة الأهداف والمعايير بطريقة واقعية، كما أنها تربط بين المجهودات المبذولة والانجازات المحققة. وينعكس ذلك في رفع الروح المعنوية

للعاملين والتزامهم ورغبتهم في تحقيق انجاز أفضل نتيجة اقتناعهم ومشاركتهم في إعداد الموازنة.

٦ — المجال الاجتماعي أو القومي:

يتيح تطبيق موازنة البرامج والأداء تقييم ما تحققه البرامج والأنشطة من عوائد اجتماعية واقتصادية على المستوى القومي. هذا بالإضافة إلى أن المزايا التي تتحقق من تطبيق موازنة البرامج والأداء في مجال ترشيد الانفاق الحكومي وتخفيض تكلفة البرامج والأنشطة وتحقيق الاستخدام الأفضل لموارد الدولة وتخفيض الأعباء عن المواطنين من خلال خفض معدلات الضرائب.

ثانياً: مشاكل تطبيق موازنة البرامج والأداء:

لقد صادف تطبيق موازنة البرامج والأداء مشاكل عديدة ظهرت نتيجة للتطبيق العملي لهذا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا. وفيما يلي أهم هذه المشاكل:

١ — صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الانجاز. فبعض الخدمات مثل الأمن، والعدالة، والدفاع يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها. وترجع هذه الصعوبة إلى طبيعة تلك الخدمات وكونها غير ملموسة وغير متكررة أو نمطية نظراً لغياب السوق لمثل هذه السلع والخدمات حيث يقتصر تقديمها على الأجهزة الحكومية.

٢ — ظهور دوافع عديدة لدى العاملين (تنظيمية، وسلوكية، وفكرية) ضد تطبيق النظام الجديد بل وصل الأمر في بعض الأحيان إلى مقاومة النظام الجديد.

٣ — ضعف خبرة وكفاءة العاملين في الجهاز الإداري للدولة حيث يتطلب

تطبيق موازنة البرامج والأداء خبرات فنية مدربة ذات كفاءة عالية يندر وجودهـا في الوحدات الإدارية .

٤ ـ القصور في مجال التخطيط حيث يتم التركيز على البرامج والأنشطة كغايات في حد ذاتها وليست كوسائل لتحقيق الأهداف القومية نظراً لعدم الربط بينها وبين الخطة على المستوى القومي .

٥ ـ اختيار البرامج والأنشطة لا يتم طبقاً للأسس العلمية السليمة في مجال اتخاذ القرارات التي تقضي بضرورة تحديد البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل الذي يحقق أكبر إسهام اجتماعي لاستخدام موارد الدولة .

٦ ـ ارتفاع تكلفة التطبيق لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج والأنشطة .

٧ ـ عدم ملاءمة الهياكل الإدارية والتنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق مفهوم البرامج والأداء حيث تتداخل اختصاصات الوحدات الإدارية ، فهناك العديد من الوحدات التي تقوم ببرامج متشابهة أو بجزء من برنامج . وقد ترتب على ذلك غياب النظرة الشاملة للبرامج وصعوبة التقييم وتحديد المسئولية .

٨ ـ اهتمت موازنة البرامج والأداء بالأجل القصير حيث تعد عن فترة زمنية طولها عام على الرغم من أن التقييم السليم للبرنامج لا يرتبط بفترة زمنية واحدة وإنما يجب اعتباره وحدة قرارية مستقلة يتم تقييمها على هذا الأساس .

٩ ـ قصور النظم المحاسبية ونظم المعلومات الموجودة في الجهاز الإداري للدولة عن الوفاء بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء .

وقد ترتب على ظهور هذه المشاكل العديدة أن ظهرت الحاجة إلى نظام آخر يحاول التخلص منها ، لذلك استحدث نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة كمرحلة متطورة للموازنة العامة للدولة .

المبحث الثالث

نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة

ظهر نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة لعلاج قصور موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصار موازنات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات التي تقضي بالمفاضلة بين البرامج لاختيار أفضلها.

مفهوم نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

لقد ساهمت عوامل عديدة في بلورة فكرة هذا النظام الجديد، ومن أهم هذه العوامل الاعتراف بجانب التخطيط كأحد الأعمدة الرئيسية في إعداد الموازنة وضرورة اتباع الأسس العلمية في عملية اتخاذ القرارات كاستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد في القرارات الخاصة بالانفاق الحكومي. ويعتمد هذا النظام على الربط والتكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ ـ الأهداف المطلوب تحقيقها (التخطيط)

ب ـ وسائل تحقيق الأهداف (البرامج والأنشطة)

جـ ـ الأموال المتاحة لتمويل البرامج والأنشطة (الموازنة).

أي أنها تعتمد على التكامل بين هذه العوامل الثلاثة فتبدأ دورتها بالتخطيط وصياغة الأهداف ثم يلي ذلك تحديد البرامج والأنشطة التي تكفل تحقيق هذه الأهداف وبعد ذلك تبحث في مصادر التمويل بالتعرف على الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة والبرنامج الزمني لذلك.

ويمكن أن يعرف هذا النظام بأنه منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع

استخـدام تلك المعلومات بصفـة مستمرة ومنتـظمة في صيـاغة السيـاسات واتخـاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة .

وقـد كـانت وزارة الـدفـاع الأمـريكيـة أول من طبق هـذا النـظام في عـام ١٩٦١ . وفي عـام ١٩٦٥ أوصى الـرئيس الأمـريكي في ذلـك الـوقت جـونسـون بتعميم تطبيقه في كافة القطاعات الحكومية المـركزيـة والمحلية . وقـد تمثلت محاولـة وزارة الدفاع في تقسيم مـوازنتها إلى عـدد من البرامـج التي تندرج تحت تقسيـمات رئيسية مثل برنامـج قوات الـدفاع الاسـتراتيجية ، بـرنامـج الصواريـخ ، برنـامج القوات العامة ، برنامج النقل والتموين ، برنامج البحث والتطوير ، وهكذا .

ويتم تحديد نوعية البرامج عـلى أساس من الـربط بينها وبـين الخطة العـامة والاستراتيجية لوزارة الدفاع التي تتسق والاستراتيجية العامة للدولة . ويتم تحـديد الـبرامج البـديلة لتحقيق هذه الأهـداف وتقييمها والمفـاضلة بينها عـلى أساس من التكلفة والعائد بجانب الاعتبارات الأخرى الاقتصادية والاجتماعية والأمنية . وقد يستغرق تنفيذ البرنامج فترة طويلة الأجل فيتم إعداد جدول زمني للتنفيذ ، ثم تتم الترجمة الرقمية لهذا الجدول الزمني في صورة موازنة سنوية .

ويتضـح من ذلـك أن هـذا المنهـج مـا هـو إلا تـطبيق لـلأسس والمبـادىء الاقتصـاديـة والتجـاريـة والأسس العلميـة لاتخـاذ القــرارات في مجـال النشــاط الحكومي ، وما يتفق والاتجاه الحديث في تطوير المحاسبة في هذا النشاط .

المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة :

يعتمد هذا النظام في تحقيق هدف ربط البرامج الحكومية بـالأهداف العـامة للدولة وتقييم مساهمتها على المستوى القومي الاقتصادي والاجتماعي على عدد من المقومات الأساسية[٨] التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح هذا النظام .

وتتلخص المقومات الأساسية لهذا النظام فيما يلي :

أولا : صياغة الأهداف :

ويقتضي ذلك التعرف على الأهداف العامة للدولة - الاقتصادية والاجتماعية - ومحاولة صياغة هذه الأهداف في أهداف فرعية أكثر تحديداً ووضوحاً، ثم إلى برامج رئيسية وفرعية لتحقيق هذه الأهداف تم تحليل البرامج والأنشطة ويتطلب ذلك :

١ ـ تحديد الإطار العام لسياسات الدولة .
٢ ـ تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية .
٣ ـ تحديد نوعية الخدمات والسلع التي تقدمها الأجهزة الإدارية .
٤ ـ تحديد كمية الخدمات والسلع التي تقدمها الأجهزة الإدارية وهذا يقتضي تحديد الحجم الأمثل للوحدات الإدارية وامكانياتها ويرتبط ذلك بسياسة التسعير ونمط التوزيع والاعتبارات الاجتماعية .
٥ ـ توفير التنسيق والتكامل بين القطاعات المختلفة للدولة حتى لا تحدث اختناقات في بعض القطاعات وفائض في قطاعات أخرى .

ويتوقف تحديد الإطار العام لسياسات الدولة على النظام السياسي والاجتماعي المطبق في الدولة والذي يشكل هذا الإطار، وترتيباً على ذلك فأن الأهداف تختلف من مجتمع إلى آخر وقد تختلف في المجتمع الواحد من فترة إلى أخرى أو من مرحلة إلى أخرى. كما تختلف الأهداف أيضا أو على الأقل أولويات تحقيق هذه الأهداف من فرد إلى آخر. ومن الأهمية بمكان ضرورة تحقيق نوع من القبول أو الاتفاق العام بين أفراد الشعب على الأهداف وأولوياتها خلال فترة معينة حتى تتوحد الجهود في سبيل تحقيقها، كأن يتفق على أن التنمية الاقتصادية، والتكافل الاجتماعي، والأمن، والعدالة، والصحة، والتعليم هي الأهداف الأساسية خلال هذه المرحلة مع اعطاء الأولوية لقضايا التنمية الاقتصادية .

وحتى يتم وضع هذه الأهداف موضع التطبيق العملي ينبغي تحليلها إلى أهداف فرعية أكثر تحديداً ووضوحاً كأن يتم تحليل هدف التنمية الاقتصادية إلى

أهداف فرعية في كل قطاع من القطاعات الاقتصادية مثل القطاع الزراعي، القطاع الصناعي، قطاع المرافق العامة، قطاع السياحة، وهكذا..

وتتضمن عملية تحديد وصياغة الأهداف وأولوياتها مشاكل عديدة، ومن أهم هذه المشاكل الوصول إلى صيغة تحقق التوازن بين الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل لما يترتب على ذلك من استفادة الأجيال القادمة على حساب الأجيال الحالية وبالعكس.

ويتم بعد ذلك ترجمة ما تم الاتفاق عليه من أهداف إلى مخرجات مطلوب تحقيقها تتمثل في كمية من السلع والخدمات ذات خصائص ومواصفات معينة.

ثانياً: تحديد البرامج وتقييمها:

من أهم المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة، التعرف على الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تتمثل في البرامج التي تخطط الوحدات الإدارية لإنجازها. ويقتضي ذلك:

١ ـ التعرف على البرامج البديلة وحصرها.

٢ ـ تحليل البرامج لتحديد الأنشطة التي تتفرع من كل برنامج.

٣ ـ تقييم البرامج البديلة وهذا يتطلب التعرف على التكلفة والعائد من كل برنامج لتحديد أثر كل برنامج على المستوى القومي. ويجب أن يشمل التقييم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

٤ ـ اختيار البديل الأفضل وهو البرنامج الذي يحقق أكبر صافي إسهام اجتماعي من استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

٥ ـ إعداد الجداول الزمنية لتنفيذ البرامج وذلك بتوزيع الأنشطة التي يتكون منها البرنامج على الفترات الزمنية.

ثالثاً: تحديد المسئوليات:

يقتضي تطبيق هذا النظام تقسيم الجهاز الإداري إلى وحدات إدارية مسئولة أو مراكز مسئولية وتحديد البرامج أو الأنشطة التي تدخل في نطاق رقابة واختصاصات كل مركز مما يبرز مشكلة التعارض بين متطلبات التخطيط من تبويب البرامج حسب الأهداف المخططة وبين متطلبات التنظيم من حيث الوحدات المسئولة عن تنفيذ برنامج معين. فقد يتم تنفيذ برنامج معين في وحدات إدارية متعددة، فعلى سبيل المثال برنامج تدريب العاملين يتم في وحدات إدارة عديدة، وكذلك برنامج البحث العلمي يتم في وحدات إدارية عديدة كالجامعات ومراكز البحوث والجمعيات العلمية.. الخ.

ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق الجمع بين تبويبات فرعية عديدة، فيتم التبويب حسب البرامج ثم التبويب حسب مراكز المسئولية أو الوحدات الإدارية المسئولة.

رابعاً: وضع معدلات ومؤشرات للأداء:

يقتضي تطبيق هذا النظام صياغة ووضع معدلات ومؤشرات تستخدم كأساس لتقييم أداء الوحدات الإدارية أو مراكز المسئولية وكذلك تقييم البرامج والأنشطة الحكومية. وبالرغم من صعوبة وضع مثل تلك المعدلات في كثير من المجالات الإدارية إلا أنه ينبغي محاولة التغلب على هذه الصعوبات بالتحليل والدراسة لوحدات الأداء التي يتكون منها كل نشاط أو برنامج ومحاولة تطبيق الأساليب الحديثة في هذا المجال.

خامساً: توفير الكفاءات والخبرات البشرية:

يعتمد تطبيق هذا النظام على توافر الطاقة البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية في مجال التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء في مجال النشاط الحكومي

وهذا يتطلب تدريب العاملين وتأهيلهم وتنمية قدراتهم بما يتفق ومتطلبات هذا النظام.

سادساً: نظام فعال للمعلومات:

يعتمد تطبيق هذا النظام في مراحله المختلفة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة وبطريقة فورية عن الماضي والحاضر والمستقبل سواء كانت تتعلق بالسياسات العامة الاقتصادية والاجتماعية أو بالموارد والاستخدامات والامكانيات المتاحة لكل وحدة إدارية أو لكل برنامج أو نشاط.

سابعاً: تهيئة الظروف والبيئة الملائمة:

يعتمد تطبيق هذا النظام على خلق الظروف والبيئة المناسبة لتوفير عناصر النجاح من حيث رفع الروح المعنوية لدى العاملين ووعيهم بأهمية الصالح والمال العام، وضع نظام سليم للحوافز وربط الأجر بالانتاج ونظم فعالة للثواب والعقاب على أسس موضوعية لتقييم أداء العاملين، مشاركة العاملين في المراحل المختلفة لهذا النظام، وتوفير الأدوات والمعدات الحديثة كالحاسبات الالكترونية ونظم حفظ البيانات واسترجاعها بما يحقق السرعة والدقة المطلوبة.

تقييم نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

مما لا شك فيه أن هذا النظام بأهدافه واجراءاته يعتبر من الأساليب المتقدمة الحديثة التي تعتمد على الأسس العلمية الاقتصادية والتجارية، كما يعتبر هذا النظام تطويراً لنظام موازنة البرامج والأداء فبجانب المزايا والفوائد الخاصة بموازنة البرامج والأداء نجد أن نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة يربط بين البرامج والأهداف على المستوى القومي وعلى مستوى الوحدات الإدارية، كما أنه ينظر إلى وظيفة التخطيط كمرحلة أساسية من مراحل الموازنة العامة للدولة. هذا بالإضافة

إلى أن هذا النظام يركز على استخدام الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات من حيث تحديد البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل ومتابعة تنفيذه.

وبالرغم من المزايا العديدة على المستوى الفكري أو النظري إلا أن وضع هذا النظام موضع التطبيق في الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية أظهر الكثير من المشاكل التي تعوق عملية التطبيق[٩].

ونتعرض فيما يلي للمشاكل الأساسية التي صادفت تطبيق نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة في الدول المتقدمة:

١ ـ صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها في شكل برامج وأنشطة نظراً لتداخل عوامل عديدة سبق ذكرها عند مناقشة صياغة الأهداف وتحديد الألويات.

٢ ـ يعاب على هذا النظام كونه أداة تخطيطية طويلة الأجل تهتم بالدرجة الأولى بالمستوى القومي، وقد ترتب على ذلك:

أ ـ الاهتمام باتخاذ القرارات المتعلقة باختيار البرامج الحكومية وتحديد حجم المخرجات دون الاهتمام أو الدخول في تفاصيل التخطيط والتنفيذ ومواجهة المشاكل اليومية لعمليات التنفيذ.

ب ـ اهتمت الإدارة العليا ببحث أساليب التغلب على أو معالجة مشاكل معينة أكثر من البحث في تحقيق أهداف أفضل.

جـ ـ عدم إتاحة الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا في التعبير عن آرائهم ورغباتهم ومشاركتهم الفعالة في مراحل الموازنة المختلفة.

د ـ لا يوفر هذا النظام دليل عمل واضح للمستويات الإدارية الدنيا يعتبر كمرشد لديهم في ترجمة الأهداف الرئيسية والفرعية في صورة موازنة عملية واقعية.

٣ ـ اتسم التطبيق العملي بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة واعتبار الموازنة المرحلة الأخيرة وهذا يتناقض مع الواقع العملي الذي يشير إلى أن الكثير من القرارات والسياسات الرئيسية يتم اتخاذها وبلورتها من خلال الموازنة ذاتها.

٤ ـ عدم وضوح أساليب التقييم في المستويات الإدارية الدنيا، كما أن عملية التقييم اتسمت بالنظرة الجزئية حيث أنه في الكثير من الحالات يتم تنفيذ البرنامج في أكثر من وحدة إدارية، لذلك ظهرت المشاكل التي تتعلق بعدم وجود التضافر والتعاون بين الوحدات الإدارية في هذا المجال، يضاف إلى ذلك الشك في قدرة وكفاءة الأجهزة الرقابية المركزية في القيام بوظيفة التنسيق وتقييم الأداء على أساس شامل.

٥ ـ لم يغن هذا النظام عن ضرورة تبويب المصروفات والإيرادات تبويباً نوعياً كأساس لتحديد وتخصيص الاعتمادات تمهيداً للاعتماد من السلطة التشريعية وما يترتب على ذلك من زيادة الجهد المبذول والتكلفة.

٦ ـ اقتصر الاهتمام على تقييم البرامج والأنشطة الجديدة أو المقترحة ودراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية دون مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة الحكومية الجاري تنفيذها من الأعوام السابقة والتحقق من مدى جديتها ومنفعتها.

٧ ـ لا يناسب هذا النظام جميع أوجه النشاط الحكومي، فهو يناسب على سبيل المثال برامج وزارة الدفاع، برامج الفضاء حيث تعتمد أساساً على العقود الخارجية مع الشركات الخاصة. كذلك يناسب الأنشطة الاقتصادية الحكومية وأنشطة الخدمات التي يسهل فيها تحديد وقياس وحدات أدائها.

٨ ـ صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية والتي تمثل عنصراً هاماً من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والأنشطة.

المبحث الرابع
الموازنـــة الصفريـــة

تعتبر الموازنة الصفرية الموجة الأخيرة من موجات اصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة . وبصفة عامة جاءت الموازنة الصفرية لتخدم أهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفعالية أكبر في أداء الأنشطة الحكومية وذلك بتحديد الأولويات بين البرامج الحكومية، والقاء الضوء على جدوى تلك البرامج ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل(١٠).

وقد برزت الموازنة الصفرية في السنوات العشر الأخيرة كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة .

خلفية تاريخية :

لقد كانت شركة Texas Instruments وهي إحدى الشركات الأمريكية التي تعمل في حقل الحاسبات الألكترونية أول من استخدم الموازنة الصفرية في أواخر الستينات . ففي بداية عام ١٩٦٩ توقعت الشركة انخفاض أرباحها بمعدل ٥٪ نتيجة للمشاكل الاقتصادية التي تتعرض لها صناعة الحاسبات الالكترونية الأمر الذي دفعها إلى تطوير مفهوم «الإدارة بالأهداف» التي اتبعته الشركة لسنوات عديدة إلى نظام حديث عرف باسم «الموازنة الصفرية» يعتمد على :

١ ــ تحديد أهداف الأقسام المختلفة للشركة .
٢ ــ تحديد أنواع المصروفات المتوقعة في الفترة القادمة .
٣ ــ تحديد التغيرات المتوقعة في الخدمات المتبادلة وعوامل الانتاج بين الأقسام(١١).

وقد كانت تجربة هذه الشركة هي البداية التي جذبت Jimmy Carter حاكم ولاية جورجيا في ذلك الوقت عندما قرأ المقال الذي كتبه مبتكر الموازنة الصفرية

«Pyhrr» عن تجربة الشركة. وقد قابل Carter الكاتب وناقشه في أفكاره للتعرف على طبيعة الموازنة الصفرية ومدى إمكانية وجدوى تطبيقها في أنشطة الإدارة الحكومية بالولاية. وقد تقرر تطبيق الموازنة الصفرية في ولاية جورجيا وتحققت نتائج طيبة تمثلت في تخفيض الانفاق العام مع الاحتفاظ بنفس مستوى الخدمات المقدمة في الولاية.

وبعد أن انتخب Carter رئيساً للولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٧٦ قرر تطبيق الموازنة الصفرية في أجهزة الحكومة الفيدرالية بدءاً من عام ١٩٧٩(١٢). بالإضافة إلى ذلك فان الكونجرس الأمريكي لديه نظامه الخاص الذي يشبه الموازنة الصفرية ويعرف باسم "sunset legislative"(١٣) ويقضي هذا النظام بأن يتم كل ست سنوات الالغاء الفوري للبرامج الحكومية التي يثبت عدم جدواها.

ولم تكن عملية التطبيق في مجال الإدارة الحكومية يسيرة، فقد واجهت الولاية العديد من الصعوبات التي صاحبت الانتقال من نظام الموازنة التقليدية إلى نظام الموازنة الصفرية الذي صمم للتطبيق في المجال التجاري والصناعي.

وبالرغم من ذلك فقد شهدت أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات اتجاهاً ملحوظاً نحو تطبيق الموازنة الصفرية في عدد كبير من المؤسسات التجارية والصناعية وأيضاً في مجال الإدارة الحكومية في الولايات والمحليات(١٤).

مفهوم الموازنة الصفرية:

تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند إلى فكر علمي منطقي متقدم يساعد على توفير أفضل الظروف للإبداع والابتكار والتخلص من الروتين الحكومي وذلك من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية والتكيف مع الظروف غير المستقرة والمعاكسة.

ولقد اختلفت وتعددت تفسيرات الموازنة الصفرية، ففي حين تفسر على أنها تطوير لمدخل «الإدارة بالأهداف» الذي اتبعته الشركة الأمريكية Texas Instruments لفترة طويلة[١٥]، تفسر أيضاً على أنها تأخذ الاتجاه العكسي للموازنة التقليدية فبدلاً من تحديد إجمالي التكاليف المقدرة للفترة القادمة ثم توزيعها على الاستخدامات المختلفة فأنها تبدأ بمراجعة وتقييم البرامج المختلفة وقبولها على أساس من كفاءتها وفعاليتها ثم إعداد الموازنة والوصول إلى إجمالي التكاليف كنتيجة نهائية لعملية تحليل ومراجعة وتقييم البرامج على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة[١٦].

ويرى Draper وآخرون أن جوهر الموازنة الصفرية يتلخص في محاولة ترشيد عملية إعداد الموازنة بتدعيم دورة الموازنة بنظام يكون من شأنه[١٧]:

١ ــ المعاونة في تخصيص موارد الدولة.

٢ ــ المساعدة في تعظيم الرفاهية الاجتماعية التي تعتمد على ما يعرف بوضع "pareto" الأمثل.

وبعبارة أخرى، يرى أنها أسلوب عمل يساعد متخذي القرارات للوصول إلى المزج المناسب الذي يحقق أكبر إشباع لاحتياجات المجتمع وتحقيق رغباته. فالموازنة الصفرية ما هي إلا أداة ـ شأنها شأن الموازنات الأخرى ـ تعاون أو تساعد وليست صندوقاً مغلقاً "Black Box" يحقق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية[١٨].

وبصفة عامة، تفسر الموازنة الصفرية على أنها عملية التخطيط والتشغيل وإعداد الموازنة بصورة تفصيلية بحيث تلقي على عاتق كل مسئول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه بحيث يبين لماذا يعتزم أن ينفق أي مال[١٩]. فهو لا يطالب فقط بتبرير الزيادة عن السنة السابقة ولكنه مطالب بتبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر Justify from zero بافتراض أن اعتماده في الموازنة السابقة كان صفراً.

ويتضح مما سبق أن:

١ ـ الموازنة الصفرية لها فلسفة متميزة تعتمد منهج وأسس ومبادىء التخطيط والمتابعة واتخاذا القرارات.

٢ ـ لفظ «الصفرية» لا يعني إنكار الجهود السابقة وعدم استمرارية البرامج والأنشطة وما يعكسه ذلك من آثار سلوكية سلبية، وإنما القصد هنا هو مراجعة وتقييم كل شيء. وبالطبع فان هذه العملية تعتمد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة.

٣ ـ لفظ «الصفرية» لا يعني التنكر للمجهودات السابقة في مجال الموازنة حيث أن الموازنة الصفرية جاءت كتطور منطقي لما سبقتها من تطورات لأن التطور عملية تراكمية.

٤ ـ عملية المراجعة والتقييم تشمل جميع الأنشطة سواء كانت ضمن برامج جديدة أو برامج قائمة فعلاً.

٥ ـ التقييم وترتيب الأولويات (المفاضلة) لا تتم لكل برنامج على حدة وإنما تتم لكل مجموعة قرارية.

وتمثل الموازنة الصفرية بهذا المعنى أداة تخطيطية ورقابية تنتهج أسلوباً متميزاً في المراجعة والتقييم المستمر للبرامج والأنشطة الحكومية وتنسجم تماماً مع الأصول والمبادىء العلمية لعملية اتخاذ القرارات. كذلك فانهاتقدم منهجاً عملياً في التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي والتشغيلي للأنشطة والبرامج الحكومية والرقابة عليها، بالإضافة إلى ذلك، تعكس الاتجاهات الحديثة التي تتبنى استخدام الأسس والمبادىء التجارية والاقتصادية السليمة في مجال الإدارة الحكومية.

مقومات الموازنة الصفرية:

تعتمد الموازنة الصفرية على عدد من المقومات والدعائم الأساسية التي تمثل مفاهيم ومبادىء وإجراءات عمل خاصة بها، كما تعتمد أيضاً على عدد من

المقومات الأخرى المعاونة التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح التطبيق العملي لها.
ونناقش فيما يلي أهم المقومات الأساسية للموازنة الصفرية[٢٠]:

أولا: الوحدة القرارية:

لم يتفق الكتاب على ماهية الوحدة القرارية من حيث طبيعتها أو حجمها أو وضعها التنظيمي مما أدى إلى تباين التطبيق العملي والاكتفاء عادة باتباع نفس الهيكل التنظيمي في الموازنة التقليدية كأساس لتحديد الوحدات القرارية.

ففي حين يرى البعض تضييق حجم وحدة القرار ويحددها على مستوى الحساب الواحد في الوحدات الفرعية[٢١]، يرى البعض الآخر أنها قد تكون مشروعاً رأسمالياً رئيسياً، أو أعمالاً طارئة، أو برامج رئيسية[٢٢].

فالبرنامج يعتبر عنصراً أساسياً في عملية تحديد وصياغة الوحدات القرارية الدائمة أو المستمرة. وقد يكون البرنامج أساسي أي من الكبر والأهمية بحيث ينقسم إلى برامج فرعية توكل لوحدات تنظيمية مستقلة وبالتالي فانها تشكل وحدات قرارية. أما عن وحدة القرار في الأعمال الطارئة فهي غير دائمة كاللجان المؤقتة أو الوحدات التي تشكل للقيام بتلك الأعمال وفي هذه الحالة تعتبر اللجنة أو الوحدة المشكلة هي الوحدة القرارية.

وعلى ذلك فان الوحدة القرارية يجب أن:

ـ تكون وحدة تنظيمية سواء كانت فرداً أو مجموعة من الأفراد.
ـ تؤدي أنشطة متجانسة أو متكاملة لتقديم خدمة أو سلعة معينة أو مجموعة من الخدمات أو السلع.
ـ تتمتع بقدر كبير من الاستقلال والتميز عن الوحدات الأخرى.
ـ تتمتع بقدر كاف من السلطة أو الرقابة على حيازة أو استخدام أو التصرف في الموارد الاقتصادية.

والواقع أن مفهوم الوحدة القرارية ليس مفهوماً جديداً علينا كمحاسبين وإنما هو في حقيقة الأمر امتداد لمفهوم مركز المسئولية عن تكلفة أونشاط معين أو عن الربحية أو عن استثمار الموارد الاقتصادية. وتعكس الوحدة القرارية الوحدة التنظيمية التي يدخل في اختصاصها أداء نشاط معين، وبالتالي يمكن أن تتعدد مستوياتها بدءاً من الوحدة المسئولة عن وظيفة معينة ووصولاً إلى الوحدة المسئولة عن أداء نشاط فرعي معين. ويفضل تحديد وحدة القرار عند أدنى مستوى يمكن أن ينقسم إليه البرنامج (عناصر البرنامج) بشرط أن تقع العناصر تحت مسئولية وحدة تنظيمية منفصلة ومستقلة.

وينظر للوحدة القرارية على أنها متعددة المستويات فتختص على المستوى المركزي باتخاذ القرارات والتخطيط لتخصيص الموارد أي المسئولية عن وظيفة معينة. وتتدرج الوحدات القرارية في مستوياتها إلى أن تصل للمستويات اللامركزية التي تختص بالتنفيذ وتكون الوحدات القرارية أساساً للمحاسبة والمراجعة والتقييم كوحدات قرارية مسئولة عن النشاط والعمليات التنفيذية.

وجدير بالذكر أن الوحدات الإدارية التي قطعت شوطاً كبيراً في تطبيق موازنة البرامج والأداء أو في تطبيق نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أصبح لديها الأساس والخبرة المناسبة لصياغة وتحديد وحداتها القرارية.

وتؤخذ عوامل عديدة في الحسبان عند صياغة وتحديد الوحدات القرارية ومن أهم تلك العوامل ما يلي :

١ ـ الأهداف الرئيسية والفرعية للتنظيم.
٢ ـ الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطات والمسئوليات.
٣ ـ درجة اللامركزية في اتخاذ القرارات والتفويضات للمستويات الإدارية الدنيا.
٤ ـ الجوانب الفنية المتعلقة بالنشاط.
٥ ـ التوزيع الجغرافي لمراكز أداء النشاط.

٦ — درجة التحليل والتفصيل التي تسمح بها نظم العمل وخاصة نظام المعلومات.

٧ — طبيعة وحجم المجموعات القرارية التي سيتم صياغتها وتحديدها.

ثانياً: المجموعات القرارية:

تمثل المجموعات القرارية البنية الأساسية التي ترتكز عليها باقي مقومات واجراءات الموازنة الصفرية. ففي رأي Pyhrr أنها تتضمن العنصر البشري، البرامج، الانفاق الرأسمالي، الخدمات وأيضا عناصر الانفاق في موازنة البنود[٢٣].

وتعتبر المجموعات القرارية من حيث الشكل وثائق تعرض وصف البرامج والأنشطة التي تتكون منها الوحدة القرارية ومبررات وجودها. وبالرغم من اختلاف تصميم وشكل المجموعات القرارية من وحدة إلى أخرى، إلا أنها تتضمن المعلومات الأساسية التالية:

١ — أهداف البرامج.

٢ — وصف الأنشطة الرئيسية والفرعية لكل برنامج.

٣ — المنافع (العوائد) والتكاليف لكل برنامج متمثلة في الآثار التي تترتب على اعتماد أو عدم اعتماد البرنامج.

٤ — عبء العمل ومقاييس الأداء.

٥ — طرق بديلة لتحقيق الأهداف[٢٤].

وكما سبق القول عن الوحدات القرارية لم يتفق الكتاب على طبيعة وحجم المجموعات القرارية مما يزيد من صعوبة عملية صياغتها وتحديدها. ويتبع الأسلوب الآتي في صياغة وتحديد المجموعات القرارية:

١ — تحديد الأهداف سواء كانت رئيسية أو فرعية.

٢ — تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف.

٣ ـ تقييم البدائل واختيار أفضلها، ويدخل في ذلك تحديد المستويات المختلفة للجهد (المستوى الأدنى، المستوى الحالي، المستويات الإضافية) على مستوى الأنشطة والبرامج ثم على مستوى المجموعة القرارية باستخدام أسلوب الدمج الأفقي والرأسي. ويتم ترجمة تلك المستويات إلى قيم مالية.

٤ ـ ترتيب المجموعات القرارية وفقاً للأولوية على أساس من التكلفة والعائد أو على أساس من الحكم الشخصي من خلال لجان هيكلية تنظيمية.

٥ ـ تحديد إجمالي الموازنة لكل وحدة قرارية والتي تتكون من المجموعات القرارية المقترحة لتلك الوحدة.

٦ ـ التنسيق بين الوحدات القرارية المختلفة في ضوء الأولويات بين مجموعات الوحدات القرارية وفي ضوء الأموال المتاحة تمهيداً لإعداد الموازنة العامة.

٧ ـ إعداد البرنامج الزمني للتنفيذ.

وإذا ما نحينا العملية الإجرائية جانباً فان هناك بعض الأمور التي تستوجب العناية والتدقيق عند صياغة وتحديد المجموعات القرارية لما تمثله هذه الأمور من مشاكل تضعف كفاءة وفعالية الموازنة الصفرية. وتنقسم هذه الأمور أو المشاكل إلى :

مشاكل فلسفية أو توجهية :

تتعلق هذه المشاكل بفلسفة أو توجه القائمين على إعداد الموازنة وتتلخص في:

١ ـ عدم الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية أو طويلة الأجل حيث يلاحظ التركيز على الأهداف قصيرة الأجل إلى حد كبير. ويرجع السبب في ذلك إلى النظرة الضيقة والعادات الموروثة، وأسلوب الإدارة. كما أن الأهداف قصيرة الأجل أكثر إلحاحاً لما لها من تأثير مباشر على معايير قياس الأداء.

والواقع أن الأهداف طويلة الأجل لا تقل أهمية عن الأهداف قصيرة الأجل حيث أنها تمثل الإطار الذي تصاغ فيه الأهداف قصيرة الإجل، كما أن طبيعة تقييم ومراجعة البرامج والأنشطة في الموازنة الصفرية ترتكز على قياس التغيرات التي تحدث في المدى البعيد تعبيراً عن فعالية تلك البرامج والأنشطة.

٢ ــ صعوبة تحديد الأهداف لعدم وجود قواعد ثابتة ومتفق عليها في هذا المجال، وتتمثل هذه الصعوبة في:

ــ تداخل وتشابك العوامل التي تحكم عملية تحديد الأهداف.

ــ تعدد الأهداف والتعارض والتناقض بينها وصعوبة عملية التنسيق بين الأهداف.

ــ تنافسية الأهداف في بعض الأحيان.

ــ صعوبة الوصول إلى اتفاق على الأهداف بعد تحديدها.

٣ ــ التكامل بين البرامج داخل المجموعة القرارية الواحدة وبين المجموعات القرارية للوحدة القرارية. فالشائع في عملية الموازنة في التطبيق الحالي أن يتم التكامل على أساس نوعي أو وظيفي ولكن قد تكون هناك أبعاداً أخرى لعملية التكامل هذه، وانسجاماً مع فلسفة ومقومات الموازنة الصفرية يمكن أن ينظر للمجموعة القرارية على أنها سلة من البرامج تحقق أكبر عائد ممكن مع أقل مخاطرة ممكنة. وليست المخاطرة هنا مالية فقط بل أيضاً مخاطرة عدم امكانية تحقيق الأهداف، والمخاطرة السياسية، ومخاطرة عدم تحقيق العدالة بين الجيل القادم والجيل الحالي، ومخاطرة التغير في مستوى الامكانيات المتاحة.. الخ. وبنفس الطريقة ينظر للوحدة القرارية على أنها سلة من المجموعات القرارية.

مشاكل تتعلق بتحديد وصياغة المجموعة القرارية:

نتيجة لعدم وجود اتفاق أو قواعد تحكم عملية تحديد وصياغة المجموعات القرارية تبرز بعض المشاكل من أهمها:

١ ـ صعوبة تحقيق نوع من التوازن بين عدد كل من الوحدات القرارية والمجموعات القرارية حيث أن العلاقة عكسية بين الاثنتين.

٢ ـ صعوبة ترجمة الأهداف إلى مجموعات قرارية حيث يتوقف ذلك على حجم ونوعية الوحدات القرارية، وطبيعة ومنهج وتحليل وتصنيف الأهداف، وهيكل نظام المعلومات وإمكانياته التحليلية، ونوعية ومستوى تعقد مؤشرات ومقاييس الأداء المستخدمة.

٣ ـ ضعف أسلوب مراجعة وتقييم وترتيب المجموعات القرارية حيث أن الأسلوب الأكثر شيوعاً هو الرأي أو الحكم الشخصي ويثار التساؤل عن من له حق إصدار حكم أو رأى عن مدى أهمية برنامج أو نشاط ما، وما هي المعايير المستخدمة في ذلك. هل هي الكفاءة، الفعالية، العدالة، الرغبة السياسية أو الاجتماعية . . الخ.

٤ ـ تعدد المجموعات القرارية وبالتالي صعوبة التنسيق بينها أو دمجها وكذلك صعوبة مراجعتها وتقييمها.

٥ ـ صعوبة تحديد المستوى الأدنى للجهد وهو أمر أساسي عند إعداد المستويات الإضافية البديلة.

٦ ـ التداخل بين المجموعات القرارية يزيد من صعوبة عملية الترتيب.

٧ ـ تمتع الكثير من البرامج والمجموعات القرارية بنفس الأهمية من حيث توافقها مع عدد كبير من المعايير التي تستخدم عادة في عملية الترتيب.

٨ ـ عدم وجود أساس مشترك ـ في بعض الحالات ـ بين المجموعات القرارية يمكن أن يتم الترتيب باستخدامه.

٩ ـ أن اختلاف مستوى التمويل الفعلي عن المخطط قد يفقد الترتيب أهميته.

ثالثاً: المستويات المختلفة للجهد (مستويات التمويل والأداء):

يتم تحديد مستويات مختلفة للجهد وتترجم إلى وحدات نقدية، وتمثل تلك المستويات بدائل مختلفة لكل نشاط أو لكل برنامج أو لكل مجموعة قرارية. وفيما يتعلق بذلك فالموازنة الصفرية تشبه إلى حد كبير الموازنة المرنة التي تعد في المشروعات الخاصة لعدة مستويات من النشاط(٢٥). وتنحصر مستويات الجهد في:

١ ـ المستوي الأدنى للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو المجموعة القرارية على أساس أقل جهد ممكن (أموال وموارد مخصصة) بهدف المحافظة على وجود واستمرارية الوحدة القرارية.

٢ ـ المستوى الحالي للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو المجموعة القرارية على أساس الأموال أو الموارد الإضافية اللازمة للوحدة كي تقدم نفس المستوى الحالي للخدمات.

٣ ـ المستويات الإضافية للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو المجموعة القرارية على أساس الأموال أو الموارد اللازمة لتنفيذ برامج جديدة أو لتحسين وتطوير الخدمات المقدمة حالياً. ويمثل ذلك عدة مستويات تختلف حسب حجم الإضافات المقترحة.

رابعاً: المفاضلة بين البدائل:

تتم المفاضلة بين البدائل بعد ترتيب المجموعات القرارية ترتيباً تنازلياً وفقاً لأولوية كل مجموعة باتباع طرق عديدة للترتيب أهمها طريقة التكلفة والعائد وطريقة التقدير أو الحكم الشخصي من خلال لجان ذات اجراءات ونظم خاصة. ويلاحظ أن المفاضلة هنا ليست بين برنامج وآخر وإنما بين بين المجموعات القرارية.

خامساً: مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة :

تعتمد الموازنة الصفرية على المراجعة والتقييم المستمر للبرامج والأنشطة سواء كانت جديدة أم قائمة فعلاً، ويتم اعتماد كل نشاط أو برنامج على أساس أهميته ومنفعته للوحدة والمجتمع ككل. ويحقق ذلك توفير الموارد الاقتصادية وتخصيصها للبرامج الجديدة أو الأعلى ترتيباً في الأولوية .

خطوات إعداد الموازنة الصفرية :

وفقاً لما سبق عرضه عن مقومات الموازنة الصفرية، فانه يمكن تلخيص الخطوات الأساسية في إعداد الموازنة الصفرية في الخطوات التالية :

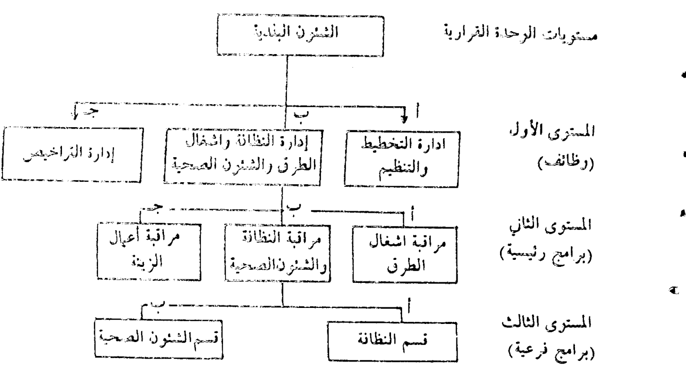
الخطوة الأولى : التعريف بالهكيل التنظيمي ومراجعته .
الخطوة الثانية : صياغة المجموعات القرارية .
الخطوة الثالثة : فحص وتحليل وترتيب المجموعات القرارية .
الخطوة الرابعة : إعداد وعرض الموازنة .

ونتعرض فيما يلي لشرح هذه الخطوات باستخدام مثال عملي لنشاط النظافة في إحدى البلديات .

الخطوة الأولى : تحديد الوحدات القرارية :

تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على الهيكل التنظيمي والتحقق من مدى ملاءمته لتطبيق الموازنة الصفرية وإجراء إعادة التنظيم إذا تطلب الأمر ذلك . ويدخل في هذه الخطوة التحديد الواضح للوحدات التنظيمية والوحدات القرارية وتحديد الأهداف والمسئوليات لكل وحدة ومعايير الأداء المناسبة لها والبرامج والأنشطة الحالية التي تقوم بها ومستويات أدائها الحالي .

ويوضح الشكل التالي التنظيم الإداري لإحدى البلديات بالترافق مع مفهوم الموازنة الصفرية :



شكل رقم (٩)
الهيكل التنظيمي للبلدية في ضوء الموازنة الصفرية

ويوضح الشكل السابق الهيكل التنظيمي بما يتفق والمفروضات الأساسية للموازنة الصفرية حيث يتمشى ومفهوم المستويات المختلفة للوحدات القرارية ومفهوم المجموعات القرارية وارتباطها بالتبويب وفقاً للبرامج والأداء.

ويركز المثال على برنامج النظافة الذي يقع في اختصاص الوحدة القرارية «قسم النظافة» التابع لوحدة قرارية في المستوى الأعلى «مراقبة النظافة والشئون الصحية» التابعة لوحدة قرارية في المستوى الأعلى وهي «إدارة النظافة وأشغال الطرق والشئون الصحية» وهكذا بأسلوب تجميعي من أدنى مستوى إلى أعلى مستوى للوحدات القرارية يقابل ذلك تسلسل من أعلى إلى أسفل يتمثل في تحليل وتصنيف الوظائف (الأهداف) إلى برامج رئيسية وفرعية وإلى أنشطة.

الخطوة الثانية: صياغة المجموعات القرارية:

في ضوء التوجهات والأطر التي تضعها الوحدات القرارية العليا في مرحلة التخطيط واتخاذ القرارات التي تسبق إعداد الموازنة يقوم المسئول عن كل وحدة قرارية بصياغة مجموعات قرارية للأنشطة التي أوكل إليه القيام بها. وتمثل المجموعة القرارية مستوى معيناً من التمويل والأداء. وحتى يتمكن المسئول من الصياغة السليمة للمجموعات القرارية يجب أن يقوم بتحديد هدف وحدته القرارية وحصر البدائل (المجموعات البديلة) التي تمكن من انجاز الهدف ثم فحصها وتحليلها وترتيبها لإختيار أفضلها.

وحتى يمكن تحديد هذه البدائل (المجموعات) يقوم المسئول عن نشاط النظافة بتحليل مستويات الأداء والتمويل التي تحقق هدف الوحدة القرارية «النظافة»، وتتضمن هذه المستويات المستوى الحالي للموارد المخصصة لعمليات النظافة ومستوى الأداء الحالي، وأدنى مستوى للموارد التي يمكن تخصيصها لتضمن فقط استمرارية الوحدة القرارية «النظافة»، ومستويات أخرى إضافية للتمويل والأداء، أي يكون لدينا مجموعات قرارية متزايدة.

وقد تمكن المسئول عن الوحدة القرارية «النظافة» من صياغة أربع مجموعات قرارية بديلة لتحقيق أهداف الوحدة كما يتضح من الشكل التالي:

مستوى تحقيق الأهداف	المجموعات القرارية	مستوى التحويل والأداء
غير مجدي	١	أدنى مستوى يمكن من استمرارية الوحدة القرارية. ويقترح: تخفيض عدد ٥ عمال، وتخفيض عدد ٣ آلة نظافة عن المستوى الحالي.
مجدي	٢	المستوى الحالي عدد ٢٠ عامل، عدد ٤ آلات نظافة.
أكثر جدوى	٣	مستوى أعلى من المجموعة القرارية رقم (٢) ويتطلب: إضافة عدد ٥ عمال، وإضافة عدد ١ آلة نظافة للمستوى الحالي.
الأكثر جدوى	٤	مستوى أعلى من المجموعة القرارية رقم (٣) ويتطلب: إضافة عدد ٥ عمال، وإضافة عدد ٢ آلة نظافة للمستوى السابق.

شكل رقم (١٠)
المجموعات القرارية للوحدة القرارية «النظافة»
(مستويات بديلة للتحويل والأداء)

وتعتبر المجموعات القرارية الأربع السابقة تشكيلة من المجموعات القرارية التي يتم ترميزها كحزمة واحدة، فتعطي المجموعة الأولى الرمز «١/٤» والثانية «٢/٤» وهكذا تعطى الرابعة الرمز «٤/٤».

ويجب على مسئول الوحدة القرارية «النظافة» أن يقوم بتوصيف المجموعات القرارية بحيث يتضمن ذلك:

١ ـ تعريف المجموعة القرارية ضمن الحزمة القرارية الواحدة.
٢ ـ بيان الوحدة القرارية المسئولة وبيان الأشخاص المسئولين بالوحدة.

٣ ـ وصف النشاط.

٤ ـ تحديد الغرض من النشاط.

٥ ـ المقاييس التي تستخدم في تقييم الأداء (وحدات الأداء).

٦ ـ العائد من تخصيص هذا المستوى من الموارد (اختيار المجموعة القرارية).

٧ ـ النتائج التي تترتب على عدم تخصيص هذا المستوى من الموارد (عدم اختيار المجموعة القرارية).

٨ ـ البدائل الأخرى لتحقيق الأهداف (المجموعات القرارية البديلة).

وتمثل الأشكال التالية نماذج توضيحية لتوصيف المجموعات القرارية المتعلقة ببرنامج النظافة والسابق صياغتها:

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

اسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول: جاسم حمد

مستوى الأداء: ١ / ٤

(✓) أقل

( ) يساوي

( ) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على استمرارية وحدة النظافة وأدائها لعملها عند المستوى الأدنى الذي يقتصر على النظافة الدورية (أسبوعياً) للشوارع الرئيسية والمرافق العامة الهامة فقط.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى مقبول من النظافة للشوارع الرئيسية والمرافق العامة الهامة
آثار عدم التمويل	توقف نشاط النظافة وما يترتب عليه من مظهر سيء للشوارع الرئيسية والمرافق الهامة، وما يترتب على ذلك من ظروف بيئية غير مناسبة ضارة بالصحة العامة والشكل والذوق الجمالي العام.
الايرادات والتكاليف المتوقعة	تكلفة العمالة = ١٨٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ٧٥٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ٢٥٥٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول التالي)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١١)

نموذج توصيف المجموعات القرارية

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

اسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول: حاسب حمد

مستوى الأداء: ٢ / ٤

( ) أقل

(✓) يساوي

( ) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على مستوى معقول لنظافة الشوارع والمرافق العامة بصفة دورية (كل ثلاثة أيام) ويشمل جميع الشوارع والمرافق العامة.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى معقول من النظافة للشوارع الرئيسية والمرافق العامة، وتقليل فرص الظروف البيئية غير المناسبة.
آثار عدم التمويل	عدم تحقيق مستوى معقول من النظافة والاكتفاء بتحقيق المستوى المقبول لنظافة الشوارع الرئيسية والمرافق العامة فقط، مما يزيد من توافر ظروف بيئية غير مناسبة والإضرار بالصحة العامة والشكل والذوق الجمالي العام.
الايرادات والتكاليف التفاضلية المتوقعة	تكلفة العمالة = ٦٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ١٧٥٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ٢٣٥٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول أدناه)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١٢)

نموذج توصيف المجموعات القرارية

بلدية

المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

اسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسؤول: جاسم ...

مستوى الأداء: ٣ / ٤

( ) أقل

( ) يساوي

(✓) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على مستوى جيد من النظافة للشوارع والمرافق العامة بصفة دورية على أساس يومي.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى جيد من النظافة للشوارع الرئيسية والمرافق العامة، وتحسين الظروف البيئية وتقليل فرص الإضرار بالصحة العامة وتحقيق مستوى جيد من الشكل والذوق الجمالي العام.
آثار عدم التمويل	عدم تحقيق مستوى جيد من النظافة للشوارع والمرافق العامة والاكتفاء بتحقيق مستوى معقول للنظافة وتعرض أكثر لظروف بيئية غير مناسبة مما قد يسبب بعض الأضرار بالصحة العامة والشكل والذوق الجمالي العام.
الايرادات والتكاليف التفاضلية المتوقعة	تكلفة العمالة = ٦٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ٧٥٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ١٣٥٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البديلة (انظر الجدول أدناه)

تكاليف المجموعات القرارية البديلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

شكل رقم (١٣)

نموذج توصيف المجموعات القرارية

بلدية
المجموعات القرارية

الترتيب				
أعداد				

تاريخ الإعداد: / /

اسم النشاط: النظافة — المدير: أحمد سلطان — مراقبة النظافة

المسئول: جاسم حمد

مستوى الأداء: ٤ / ٤

( ) أقل
( ) يساوي
(✓) أكثر من المستوى الحالي

وصف النشاط	نظافة الشوارع والمرافق العامة وما يشمله ذلك من أعمال جمع القمامة ومعالجتها والتخلص منها، وتنظيف الشوارع والمرافق العامة من الأتربة وغيرها، ورش الشوارع، والعناية بالأشجار المزروعة بها.
الغرض من النشاط	المحافظة على مستوى ممتاز من النظافة للشوارع والمرافق العامة بصفة مستمرة على أساس يومي وفي الحالات الطارئة والتي تتطلب النظافة على مدار الساعة.
مقاييس الأداء	المساحات التي تم تنظيفها مقاسة بالمتر المربع، كمية القمامة والمواد الأخرى بالطن، عدد ساعات تشغيل الآلات، عدد ساعات العمل اليدوي.
المنفعة من التمويل	تحقيق مستوى ممتاز من النظافة للشوارع والمرافق العامة، وتحقيق مستوى جيد للظروف البيئية وتلافي الأضرار الصحية الناتجة عن ذلك، وتحقيق مستوى ممتاز للشكل والذوق العام.
آثار عدم التمويل	عدم تحقيق مستوى ممتاز من النظافة والشكل والذوق الجمالي العام، والاكتفاء بمستوى جيد فقط.
الايرادات والتكاليف التفاضلية المتوقعة	تكلفة العمالة = ٦٠٠٠ دينار تكلفة الآلات = ١٥٠٠٠ دينار إجمالي التكاليف = ٢١٠٠٠ دينار
المجموعات البديلة	تكاليف المجموعات القرارية البدلة (انظر الجدول أدناه)

تكاليف المجموعات القرارية البدلة

المجموعة	التكلفة التفاضلية	إجمالي التكلفة
٤/١	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠ دينار
٤/٢	٢٣٥٠٠	٤٩٠٠٠ دينار
٤/٣	١٣٥٠٠	٦٢٥٠٠ دينار
٤/٤	٢١٠٠٠	٨٣٥٠٠ دينار

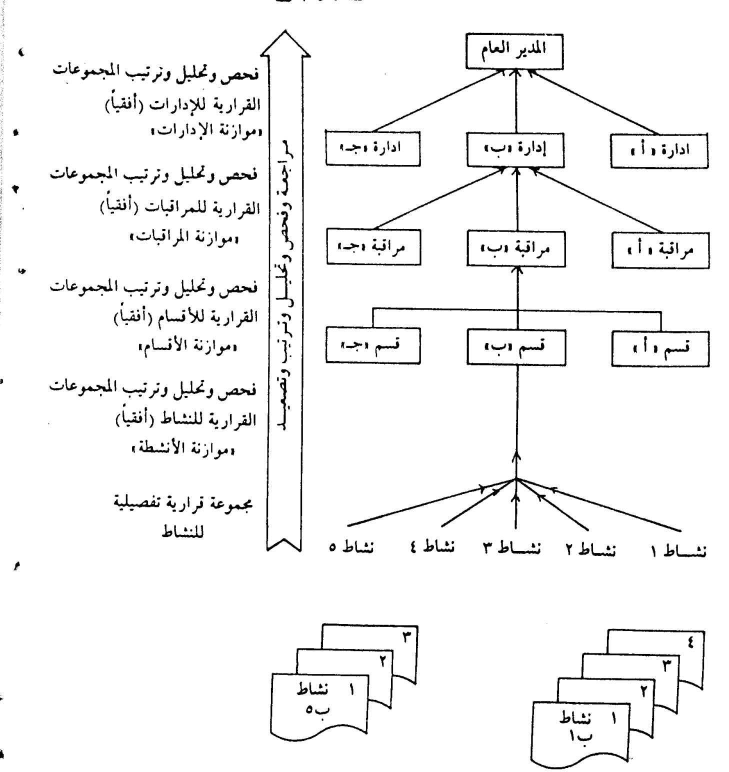
شكل رقم (١٤)
نموذج توصيف المجموعات القرارية

الخطوة الثالثة : فحص وتحليل وترتيب المجموعات القرارية :

يتم فحص وتحليل المجموعات القرارية بغرض ترتيبها ترتيباً تنازلياً حسب الأولوية . وتتضمن عملية الفحص والتحليل التعمق في تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية والموارد اللازمة وكذلك تقييم مدى إمكانية وجدوى المجموعات القرارية في تحقيق هذه الأهداف مع الأخذ في الاعتبار الموارد التي يمكن توفيرها ومنفعة المجموعات القرارية للأنشطة الأخرى في تحقيق الأهداف العامة .

ويتم هذا الترتيب من خلال لجان ذات إجراءات تنظيمية معينة تعتمد على الآراء الشخصية لأعضائها وبالأسلوب الديمقراطي أو بالاعتماد على أساليب كمية كأسلوب التكلفة والعائد . وبعد ذلك يقدم المسئول عن الوحدة القرارية بياناً بالمجموعات القرارية مرتبة حسب الأولوية للوحدة القرارية في المستوى الأعلى . ويقوم المستوى الأعلى بإعادة فحص وتحليل المجموعات القرارية للمستوى الذي يليه وترتيبها مع المجموعات القرارية المنافسة (الأفقية) ثم تقديم المجموعات القرارية مرتبة للوحدة القرارية في المستوى الأعلى وهكذا . . أي أن عملية الفحص والتحليل والترتيب تتم أفقياً ورأسياً بالتتابع .

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



شكل رقم (١٥)
عملية ترتيب المجموعات القرارية

وتتضمن عملية الفحص والتحليل والترتيب قرارات على جانب كبير من الأهمية في إعداد الموازنة لكل وحدة قرارية والموازنة الشاملة ككل. من أمثلة تلك القرارات:

١ ــ الابقاء على المستوى الحالي للتمويل (قد يؤثر على مستوى الأداء).
٢ ــ الابقاء على المستوى الحالي للأداء (قد يتطلب أموال).
٣ ــ توسيع وتحسين الأداء وطلب اعتمادات مالية إضافية.
٤ ــ تخفيض مستوى التمويل والأداء إلى المستوى الأدنى.
٥ ــ الالغاء الكامل للنشاط لعدم جدواه أو أدائه بواسطة بدائل أخرى للوحدة القرارية الحالية.

الخطوة الرابعة: إعداد وعرض الموازنة:

بعد أن يتم الانتهاء من الترتيب والدمج الأفقي والرأسي للمجموعات القرارية يتم التجميع وإعداد موازنات تفاضلية للوحدات القرارية وذلك باستخدام المجموعات القرارية المقترحة من تشكيلة المجموعات القرارية لكل نشاط ولكل وحدة قرارية. وكذلك أيضاً إعداد موازنات تشغيلية لكل برنامج فرعي أو رئيسي أو لكل وظيفة بتجميع المجموعات القرارية التفاضلية المدمجة أفقياً ورأسياً حيث أن هناك مرونة كبيرة في العرض وإعادة العرض من خلال مراحل الدمج الأفقي والرأسي للمجموعات والوحدات القرارية.

والواقع أن هذه المرونة تمكن من عرض الموازنة بالأسلوب التقليدي أيضا في صورة أبواب وبنود أو في أي صورة أخرى تسهل عملية تنفيذ الموازنة والرقابة عليها وتقييم أداء الوحدات القرارية وكفاءة وفعالية البرامج الحكومية.

ويلاحظ من العرض السابق الاختلافات الأساسية في الفلسفة والمنهج الذي تتبعه الموازنة الصفرية وفي اجراءاتها وأساليبها مقارنة بموازنة البنود أو الموازنة التقليدية.

تقييم الموازنة الصفرية :

نظراً لحداثة عهد الموازنة الصفرية في التطبيق وحيث أنها مازالت في طور التجريب والمحاولة فانه لا يمكن الحكم عليها وتقييمها بطريقة حاسمة . وبالرغم من أن الموازنة الصفرية حاولت علاج أوجه القصور في نظم الموازنة السابقة فقد أوضح التطبيق العملي بعض المشاكل التي تتلخص فيما يلي :

١ ـ أن عملية تطويع نظام الموازنة الصفرية للتطبيق في مجال الإدارة الحكومية يحتاج إلى وقت وجهد لاستيعابه وبلورته والتغلب على صعاب عديدة ترجع إلى الطبيعة الخاصة والمميزة للنشاط الحكومي .

٢ ـ غياب بعض الضوابط التي تمكن من اكتشاف المبالغة في تقدير احتياجات الوحدات الإدارية عن احتياجاتها الفعلية .

٣ ـ ظهور العديد من المشاكل التقليدية للنظم الأخرى للموازنة التي تتعلق بصياغة الأهداف وتحديد الأولويات وعملية تقييم ومراجعة البرامج الحكومية .

٤ ـ الارتفاع الباهظ في تكاليف تطبيق الموازنة الصفرية والتي قد تزيد عن المنافع من تطبيقها في كثير من الوحدات .

وبالرغم من ذلك فان للموازنة الصفرية إيجابيات عديدة ومن أهمها وضع نهاية للبرامج الحكومية التي يثبت فشلها والتخلص منها، كما أنها تلقي الضوء على جوانب التخفيض في موازنة الجهات المختلفة أو التوسعات في الموازنة الخاصة بها . كما أنها توفر معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات . بالإضافة إلى ذلك فانها تتيح الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا للمشاركة بالإضافة إلى أنها تتطلب التخطيط السليم قبل إعداد الموازنة .

وتثير الجوانب السلوكية للموازنة الصفرية الكثير من الشك وعدم الوضوح نظراً لندرة الدراسات التي أجريت في هذا المجال ولحداثة العهد بتطبيق هذا النظام . وتمثل الجوانب السلوكية ركناً أساسياً من أركان الموازنة بصفة عامة سواء أكانت تلك الجوانب ايجابية أو سلبية .

ومن المتوقع أن يكون للموازنة الصفرية فيما يتعلق بالناحية السلوكية بعض الجوانب الإيجابية التي تتلخص في إتاحة الفرصة كاملة للوحدات الإدارية للمشاركة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات في شكل مجموعات قرارية يتم تبريرها. وتترتب على عملية المشاركة أن تكون الأهداف والمعايير واقعية تحظى بقبول واقتناع العاملين مما يخلق لديهم الحافز على الأداء بكفاءة أكبر ويوفر المناخ المناسب لعملية المراجعة والتقييم.

أما عن الجوانب السلبية التي يمكن توقعها من تطبيق الموازنة الصفرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

١ ـ سلوك العاملين تجاه تطبيق النظم الجديدة والذي يبدأ دائماً بمحاولة محاربة كل جديد وعدم قبوله بسهولة والتمسك بالنظم القائمة. وهذا يحتاج إلى جهد في تنمية الشعور لديهم بعدم الرضا عن النظم الحالية، كما يتطلب التعريف بالنظام الجديد وبيان فوائده، والتوعية والقيادة السليمة.

٢ ـ قد يسبب ترتيب أولويات المجموعات القرارية آثاراً سلبية إذا لم تحظ المجموعات القرارية للوحدة الإدارية بنفس الدرجة من الأولوية من قبل الجهات المركزية التي تعطي الموافقة النهائية.

٣ ـ الآثار السلوكية التي يمكن أن تترتب على إلغاء بعض البرامج الحكومية التي قد يثبت فشلها وما ينتج عن ذلك من تغييرات في أوضاع العاملين الاجتماعية والاقتصادية وأيضاً التنظيمية داخل الوحدات الاقتصادية.

٤ ـ تجاهل آثار التصرفات الماضية ونتائج البرامج والأنشطة الجاري تنفيذها على تصرفات وسلوك العاملين في الحاضر والمستقبل.

٥ ـ أثر المشاركة في إعداد الموازنة على مدى التحيز في التقديرات أو ما يسمى بتراخي الموازنة.

قاعدة تحديد مدد سريان البرامج الحكومية : Sunset legislative

وهو ما يمكن أن يطلق عليه تحديد مدد معينة لاستمرار البرامج الحكومية . فإذا كانت الموازنة الصفرية تعني مراجعة البرامج الحكومية المستمرة من العام الماضي على المستوى التنفيذي أو الفني ، فان قاعدة عدم سريان البرامج الحكومية تمارس نفس الوظيفة على المستوى التشريعي . ويعتبر هذا الأسلوب أكثر وضوحاً وحسماً من الموازنة الصفرية حيث يمارس من جانب السلطة التشريعية كأن يتم تحديد مدة معينة لاستمرار البرامج الحكومية مثل ٥ سنوات على الأكثر إلا إذا تم مراجعة وتقييم البرامج واجازتها بواسطة السلطة التشريعة .

وتتيح هذه القاعدة التخلص من البرامج الحكومية بعد زوال الحاجة الأصلية من إنشاء تلك البرامج . ويتم تنفيذ هذه القاعدة بصور عديدة من أهمها :

أ ـ ضرورة أن تقدم أو ترفق وزارةالمالية (الأدارة المركزية للموازنة) مع كل طلب اعتماد أو برنامج حكومي تقييماً شاملاً لقطاع أو جزء معين من الموازنة .

ب ـ إعادة النظر في البرامج الحكومية الجاري تنفيذها بصفة دورية تبادلية منتظمة بحيث يتم تقييم البرامج خلال الفترة القانونية المحددة في التشريع .

وتمثل هذه القاعدة القانونية التطبيق العملي الواقعي للموازنة الصفرية نظراً للتكلفة المالية والوقت والجهد اللازم لتطبيقها على أساس سنوي مستمر . لذلك فإن البديل هو أن تتم المراجعة والتقييم قبل نهاية المدة القانونية التي حددت للبرامج أو النشاط أو الهيئة الحكومية حتى يمكن تقرير الاستمرار في البرنامج أو النشاط أو استمرار الهيئة من عدمه .

هـوامـش

(١) أحمد رشيد، نظرية الإدارة العامة، العملية الإدارية في الجهاز الحكومي، الطبعة الثالثة، ١٩٧٤، ص ٤٠٤ ـ ٤٠٦.

(٢) رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، ١٩٧١، ص١٠.

(٣) القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة، جمهورية مصر العربية.

(٤) المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨، قواعد اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي، دولة الكويت، ١٥ يوليه ١٩٧٨.

(٥) سيد أحمد البواب، موازنة الأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٧٠، ص ١١.

(٦) عباس مهدي الشيرازي، أصول المحاسبة الإدارية، ص ٢١٧ ـ ٢١٨.

(٧) سيد أحمد البواب، مرجع سابق، ص ٢٣ ـ ٢٤.

(٨) للتوسع في ذلك راجع:

عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ٢٢٩ ـ ٢٧٠.

(٩) راجع في ذلك:

(a) Musgrave, Richard A., and Musgtave, Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw Hill, New York, 1980, PP. 221-222.

(b) Pyhrr, Peter A., **Zero-Base- Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expenses**, New York, John Wiley & Sons, 1973, P. 140.

(١٠) أحمد هاني بحيري حماد، البعد المحاسبي للموازنة الصفرية في ضوء نظام متعدد للموازنة مع تقييم عام لإمكانية التطبيق في مصر والكويت، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الرابع ـ٢، ١٩٨٧، ص ٤٣٧.

(١١) Pyhrr, Peter A., «Zero-Base Budgeting», Harvard Business Review, November/December, 1970, P. 111-121.

(١٢) Carter, Jimmy, **Memorandum for the Heads of Executive Departments and Agencies**, The White House, Washington, D.C., February 14, 1977.

(١٣) Musgrave, Richard A. and Musgrave Peggy B., **Op. cit.**, P. 22.

(١٤) Draper, Frank D. and Pitsvada Bernard T., **Zero- Base Budgeting for Public Programmes**, University Press of America, Revised Edition, 1980, P. 2.

(١٥) Phyrr, Peter A., "Zero - Base Budgeting", Op. Cit., p. 111-121.

(١٦) Wildawsky, A., «Ask What Budgeting Does to Society, But Not What Society Does Budgeting», **The Federal Budget Process, National Journal Reprint Series,** 1977-1978, P. 4.

(١٧) Draper, Frank D., and Pitsvada Bernard T., **Op., cit.,** P.1.

(١٨) Ibid.

(١٩) Steinberg, Harold I., «State and Local Government Accounting», **Acoountants' Handbook,** edited by Seidler, Lee. H., and Carmichael P.R., 6th Edition, Vol.II, 1981, Section 44, P. 31.

(٢٠) أحمد هاني بحيري حماد، مرجع سابق، ص ٤٤٤ ـ ٤٤٥.

(٢١) Haider, Donald F., Zero-Base Federal Style, **Public Administration Review,** July/August, 1977, pp. 400-407.

(٢٢) Pyhrr, Peter, "The Zero - Base: A Practical Approach to Government Budgeting," **Public Administration Review,** January/February 1977, p.5.

(٢٣) Pyhrr, Peter A., "The Zero-Base Budgeting: A Practical.., **Op. Cit., p. 51.**

(٢٤) راجع في ذلك:

(a) **Ibid.,** p.6

(b) Hammond Thomas H., and Knott, Jack H., **A Zero- Based Look at Zero- Base Budgeting,** Transaction Books, N.Y. & London, pp. 10-21.

(٢٥) Steinberg, Harold I., Op. Cit., Section 44, P. 31

أسئلة وتدريبات

أولا : أسئلة مقال :

١ ـ عرف الموازنة العامة للدولة وبين الفرق بينها وبين كل من الحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية؟

٢ ـ ما الفرق بين الموازنة العامة للدولة وبين الموازنة التخطيطية في المشروعات التجارية؟ .

٣ ـ تكلم باختصار عن :

أ ـ قاعدة وحدة الموازنة .

ب ـ قاعدة شمول الموازنة .

جـ ـ قاعدة التوازن

٤ ـ علق على العبارة الآتية :

«لا يكفي الاعتماد على أساس واحد لتبويب الموازنة العامة للدولة لتحقيق أهداف الموازنة» .

٥ ـ ما هي أهم الاجراءات التي تتبع في تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة؟ .

٦ ـ فرق بين طريقة التقدير الآلي وطريقة التقدير المباشر لعناصر إيرادات الموازنة؟ .

٧ ـ ما الفرق بين التعديلات الحتمية والتعديلات الجديدة فيما يتعلق بتحضير وإعداد تقديرات الموازنة؟ .

٨ ـ أذكر أهم القواعد التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة للدولة؟ .

٩ ـ فرق بين الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة؟

١٠ ـ تعرض باختصار لأهم التطورات التي حدثت في مجال الموازنة العامة للدولة؟

١١ ـ ما هي أهم الانتقادات التي توجه للموازنة التقليدية (موازنة البنود).

١٢ ـ ماهي السمات الأساسية المميزة للتطورات الحديثة في مجال الموازنة؟.

١٣ ـ ما هو تقييمك لموازنة البرامج والأداء؟.

١٤ ـ ماهو تقييمك لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة؟.

١٥ ـ اذكر باختصار المقومات الأساسية للموازنة الصفرية وتعرض للخطوات الأساسية لإعدادها.

ثانياً: ضع دائرة حول رقم الإجابة الصحيحة :

١ ـ تعد الوحدات الإدارية للدولة في نهاية الفترة المالية :
أ ـ حسابات نتيجة (المتاجرة والأرباح والخسائر).
ب ـ قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).
جـ ـ الحساب الختامي.
د ـ الموازنة العامة.

٢ ـ تعبر الموازنة العامة للدولة عن :
أ ـ أرصدة لحقائق فعلية.
ب ـ خطة عمل لفترة قادمة.
جـ ـ أصول وخصوم في لحظة معينة.
د ـ تدفقات متوقعة للإيرادات والمصروفات.
هـ ـ ب، د.
و ـ أ، جـ.

٣ ـ التبويب الرئيسي في موازنة البنود (التقليدية) هو:
أ ـ التبويب الإداري.
ب ـ التبويب الموضوعي.

جـ ـ التبويب الوظيفي .

د ـ الاجابات السابقة غير صحيحة .

٤ ـ التعديلات الجديدة هي تعديلات :

أ ـ ينبغي إدراجها في الموازنة دون تعديل .

ب ـ يمكن تأجيلها للأعوام القادمة أو إجراء تخفيضات عليها .

جـ ـ لتنفيذ قوانين وقرارات وتأشيرات صدرت خلال السنة المالية .

د ـ أ، جـ .

٥ ـ الرقابة السابقة هي :

أ ـ رقابة قبل اعداد الموازنة العامة للدولة .

ب ـ رقابة سابقة على الصرف

جـ ـ رقابة مانعة للأخطاء .

د ـ الإجابة ب، جـ .

٦ ـ تهدف الرقابة الحسابية والمحاسبية إلى :

أ ـ التحقق من سلامة المستندات .

ب ـ التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي والعمليات الحسابية .

جـ ـ التحقق من جدوى وكفاءة البرامج والأنشطة .

د ـ الإجابة أ، جـ .

٧ ـ تركز الموازنة التقليدية (موازنة البنود) على :

أ ـ جانب المدخلات وتدبير الأموال لشراء السلع والخدمات .

ب ـ جانب المخرجات (الأهداف) .

جـ ـ العلاقة بين المدخلات والمخرجات .

د ـ الأعمال التي تقوم بها الجهات الإدارية .

٨ ـ من أهم مشاكل تطبيق موازنة البرامج والأداء :

أ ـ عدم التركيز على العلاقة بين المدخلات والمخرجات .

ب ــ صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري.
جـ ــ ضعف خبرة وكفاءة العاملين بالوحدات الإدارية.
د ــ الإجابة أ، جـ.

٩ ــ يعتمد نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة على:
أ ــ وسائل تنفيذ الأعمال من سلع وخدمات.
ب ــ المخرجات ووسائل تحقيقها والأموال المتاحة.
جـ ــ التبويب الموضوعي كتبويب أساسي.
د ــ جميع الإجابات السابقة صحيحة.

١٠ ــ تتطلب الموازنة الصفرية:
أ ــ تبويب المصروفات والإيرادات تبويباً موضوعياً فقط.
ب ــ أن يبرر كل مسئول ما يعتزم أن ينفقه من الأموال.
جـ ــ مراجعة البرامج والأنشطة الحالية والجديدة على حد سواء.
د ــ الإجابة ب، جـ.

ثالثاً: اقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة غير الصحيحة:

١ ــ تعتبر موازنة التخطيط والبرمجة محاولة لاخضاع النشاط الإداري الحكومي للمنهج العلمي في اتخاذ القرارات.

٢ ــ إذا تأخر صدور قانون الموازنة حتى بداية السنة المالية تقوم كل وحدة إدارية بتحصيل الإيرادات والصرف على الخدمات وفقاً للموازنة السابقة حتى يصدر القانون.

٣ ــ بجانب الأجهزة الداخلية بالوزارات والإدارات تقوم أجهزة أخرى خارجية بمراجعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها.

٤ ــ لا يجوز تجاوز اعتماد أي باب من أبواب الموازنة حتى ولو كان هناك وفراً في باب آخر دون الرجوع إلى السلطة التشريعية.

٥ ـ يبطل العمل بباقي الاعتمادات التي لم يتم استخدامها حتى نهاية السنة المالية ولا ترحل إلى السنة المالية القادمة تطبيقاً لمبدأ سنوية الموازنة واستقلالها.

٦ ـ يرتكز إعداد الموازنة للمشروعات الاقتصادية الخاصة بالدرجة الأولى على الإعتبارات المالية والاقتصادية.

٧ ـ يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أكثر ارتباطاً بالموازنة العامة للدولة من ارتباط النظام المحاسبي بالموازنة في الوحدات الاقتصادية الخاصة.

٨ ـ تشمل موازنة التحويلات الرأسمالية المعاملات ذات الطابع الاستثماري كالاعتمادات المخصصة للمشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة أو عمليات الإحلال والتجديد.

٩ ـ تعتبر السلطة التشريعية أقدر من السلطة التنفيذية على إعداد الموازنة.

١٠ ـ استخدام التبويب الموضوعي ييسر تحديد مسئولية الوحدات الحكومية عن تنفيذ الاعتمادات المخصصة لها.

١١ ـ تمر الاعتمادات الإضافية والتكميلية بنفس الاجراءات التي تتبع في اعتماد الموازنة العامة للدولة.

١٢ ـ تقع المناقلات داخل الباب كالنقل بين المجموعات أو البنود داخل الباب الواحد في اختصاص السلطةالتنفيذية.

١٣ ـ موازنة البرامج هي موازنة أصغر وحدة إدارية بينما موازنة الأداء هي الموازنة التي تتكون من موازنات الوحدات الإدارية العليا.

١٤ ـ تركز موازنة البرامج والأداء على وسائل تنفيذ الأعمال والأنشطة كمشتريات الحكومة من السلع والخدمات وليس على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الحكومة.

١٥ ـ ارتبط انتشار تطبيق نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة بالرئيس الأمريكي كارتر الذي أوصى بتعميم تطبيقه في كافة قطاعات الحكومة الأمريكية.

١٦ ـ تعتبر الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة العامة للدولة اكثر تعقيداً ودقة من تلك المستخدمة في إعداد الموازنة التجارية.

١٧ – يتطلب نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة المراجعة والتقييم المستمر لكل من البرامج الحكومية الجديدة والبرامج القائمة فعلاً.

١٨ – تعتبر قاعدة تحديد مدد سريان البرامج الحكومية الصورة التشريعية للموازنة الصفرية.

١٩ – يمكن التبويب الإداري من التعرف على الأهمية النسبية للانفاق على الوظائف المختلفة التي تقوم بها الحكومة.

٢٠ – تعتبر الموازنة العامة للدولة أقل مرونة من الموازنة التخطيطية في المشروعات التجارية.

٢١ – تُعتمد الموازنة العامة للدولة من السلطة التشريعية.

٢٢ – يتطلب تطبيق قاعدة وحدة الموازنة أن تجري مقاصة بين الإيرادات والمصروفات ويدرج الفرق بينهما بالموازنة.

٢٣ – تقوم كل وحدة إدارية بتقديم موازنتها لوزارة المالية في المواعيد التي تتفق وطبيعة عملها.

٢٤ – تعتبر الترقيات بالاختيار من أهم بنود التعديلات الحتمية.

٢٥ – تعتبر العلاوات الدورية من بنود التعديلات الجديدة.

الباب الثالث

الموازنـة العامـة لجمهوريـة مصـر العربيـة

مقدمة:-

لقد عبرت الموازنة العامة فى جمهورية مصر العربية عن التطورات والتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التى مرت بها الدولة كما قد كانت ولازالت المرآة التى تعكس فلسفة واستراتيجية الحكومات على مر الزمن في مجالات عديدة من أهمها التنمية الاقتصادية والاجتماعية والانفاق العام والموارد العامة للدولة ودور الدولة فى قيادة وتوجيه الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية.

وقد اتسم العصر الحديث لدولتنا بالعديد من التطورات والتغيرات التي انعكست آثارها على الموازنة العامة للدولة .

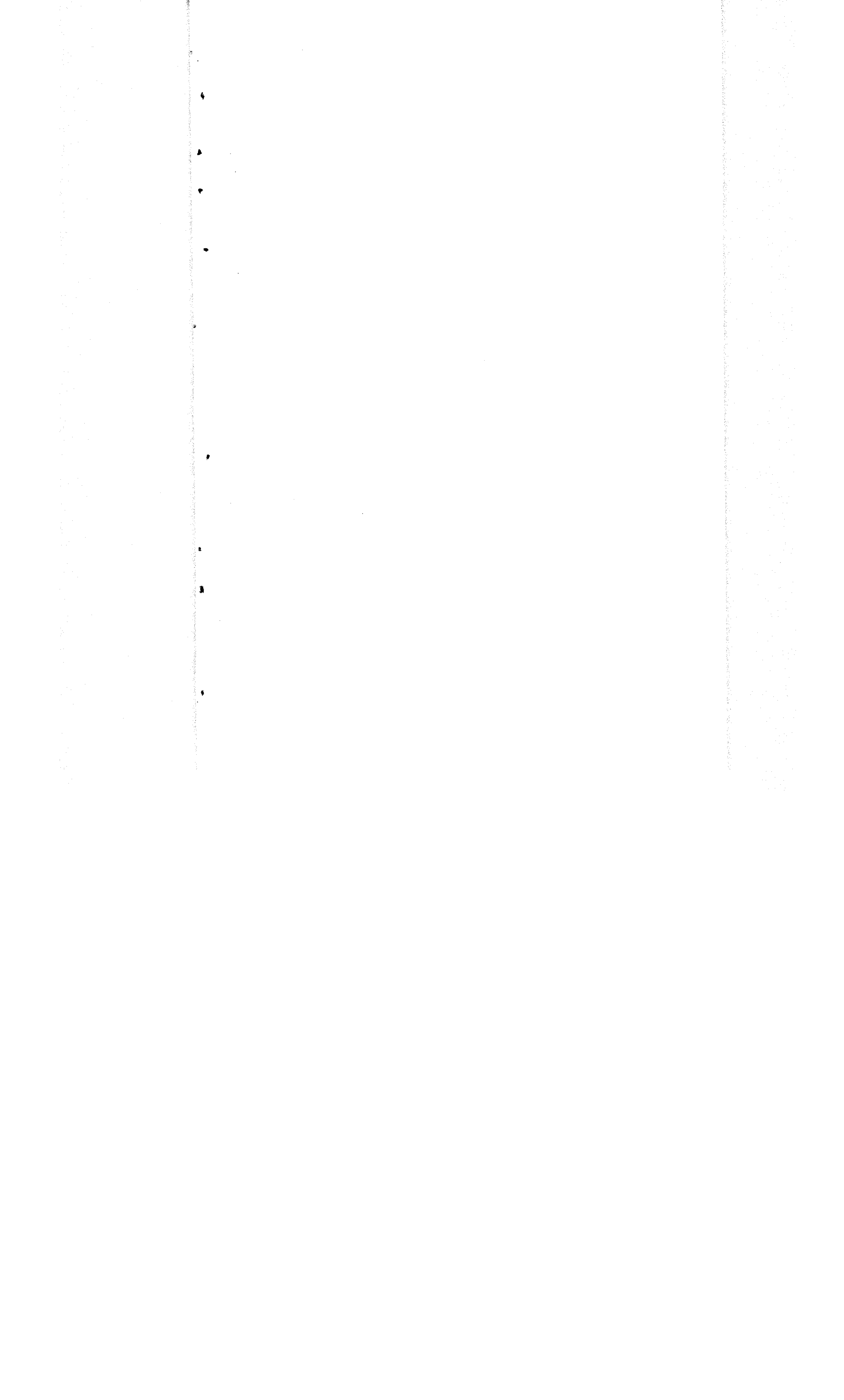
ومن أبرز وأهم هذه التطورات والتغيرات الاتجاهات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التى صاحبت ثورة ١٩٥٢، والتحولات الاشتراكية فى بداية الستينات ، والاتجاهات نحو الانفتاح فى السبعينات ، والتغيرات في تركيبة الأنفاق والموارد العامة، والزيادة المضطردة فى حجم القروض الخارجية .

وينقسم هذا الباب الى الفصول التالية :

الفصل الأول : الاطار العام للموازنة العامه لجمهورية مصر العربية.

الفصل الثانى : أسس تبويب المزانة العامه لجمهورية مصر العربية.

الفصل الثالث : دورة الموازنة العامة لجمهورية مصر العربية.



الفصل الأول

الاطارالعام للموازنة العامة لجمهورية مصر العربية

تحدد القوانين واللوائح والتعليمات المالية والادارية[1] التى تصدرها الحكومة وأجهزتها المختلفة (تشريعية وتنفيذية ورقابية) القواعد والإجراءات التى ينبغي اتباعها في اعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها ، كما تحدد أيضا هيكل الموازنة العامة ومايرتبط بذلك من أسس تبويبها وشكل ومحتوي وأسلوب عرضها .

مفهوم الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية :

عرف القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ الموازنة العامة بأنها البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك فى اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة " [2].

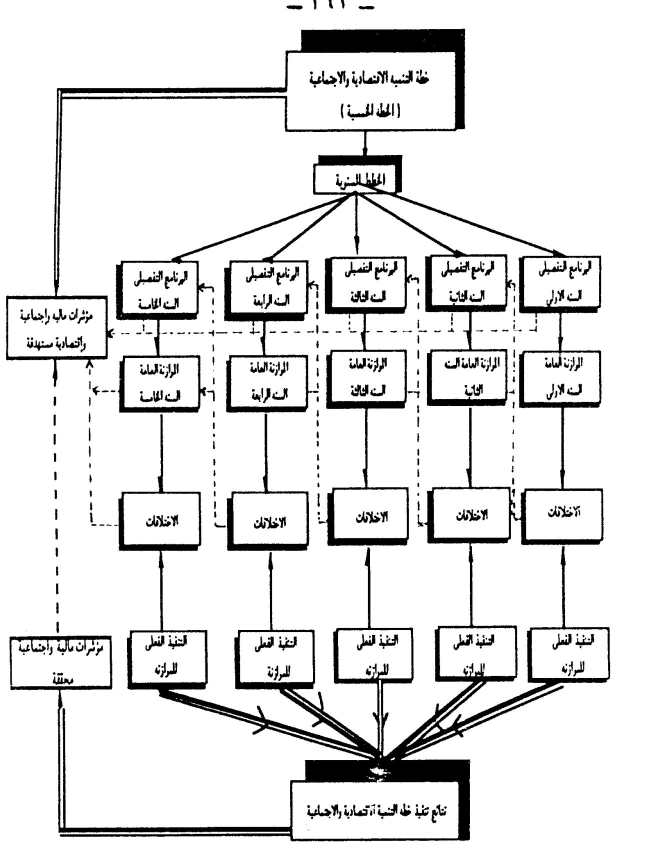
وهذا التعريف يعبر بصدق عن الدور الذي تلعبه الموازنة العامة فى مصر وخاصة بعد ازدياد الدور القيادى والتنفيذى والتخطيطى الذى تبنته الحكومات المتعاقبة منذ بداية الستينات في المجال الاقتصادى والاجتماعى ، وقد أدى ذلك الى الارتباط الوثيق بين الموازنة العامة وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر حيث يتم تفصيل الخطة العامة (الخطة الخمسية) الي خطط فترية أو برامج تفصيلية سنوية لتحقيق أهداف محددة تقع جميعها فى اطار الخطة العامة.

فقد نصت المادة الأولى من القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٧٣ على أن توضع خطة قوميه عامة طويلة الأجل للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وتقسم هذه الخطة الي مراحل زمنية

متوسطة الأجل وتقسم هذه بدورها الي خطط سنوية تفصيلية تتوفر فيها المرونة لمواجهة مايستجد من تطورات خلال سنى الخطة [٣].

ووفقا لهذا التصور عن العلاقة بين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية فإن الموازنه العامة للدولة هي ترجمة للبرنامج التفصيلي السنوى لتحقيق أهداف الخطة العامة للدولة ، أي أنها التجسيد الرقمى السنوى لخطط وسياسات الدولة بأخذ شكل التقرير المفصل لبرنامج الانفاق العام ومصادر التمويل المختلفة عن الفترة المالية القادمة. ومن ناحية أخري ، يجب عند اعداد الموازنة العامة للدوله الالتزام بأهداف الخطة السنوية (البرنامج التفصيلي) بحيث لايجوز اجراء تعديلات تخل بأولويات المشروعات الاستثمارية الواردة بالخطة ، كما لايجوز مخالفة الاطار العام للخطة بخصوص الارتباط بمشروعات أو أعمال متعلقة بخطة التنمية أو تنفيذها أو تمويلها. بالإضافة الى ذلك فالمتوقع أن يزداد الترابط والتداخل بين الموازنة العامة للدولة وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية اذا ما إعتمدت الدولة أحد الاتجاهات الحديثة فى اعداد الموازنة العامة للدولة وعلى وجه الخصوص نظم الموازنة والتخطيط والبرمجة أو الموازنة الصفرية حيث تعتبر الموازنة فى حد ذاتها عملية تخطيطية ولايمكن فصلها عن عملية التخطيط .

ويوضح الشكل رقم (١٦) أبعاد الترابط والتداخل بين خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبين الموازنة العامة للدولة .



شكل رقم (١٦)

الارتباط بين خطط التنمية والموازنة العامة للدولة

هيكل الموازنة العامة لجمهورية مصر العربية:

نصت المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بعد تعديله على أن الموازنة العامة تشمل جميع استخدامات وموارد أوجه نشاط الدولة والتى تتكون منها الموازنات الآتية :

(١) موازنة الجهاز الادارى :

وتضم الاعتمادات الخاصة بالوزارات والمصالح وأجهزة الدولة المختلفة واعتمادات الأقسام التي ترصد فى الموازنات لأغراض معينة كما تضم الايرادات العامة للدولة .

(٢) موازنات الحكم المحلى :

وتضم استخدامات وحدات الحكم المحلى كما تضم الايرادات ذات الصفة المحلية وفقاً للقوانين واللوائح السارية .

(٣) موازنات الهيئات العامة الخدمية :

وتضم هيئات الخدمات السيادية ذات الشخصية المعنوية وتقوم الدولة بتغطية نقص ايراداتها عن استخداماتها .

(٤) موازنة صناديق التمويل ذات الطابع الخدمى :

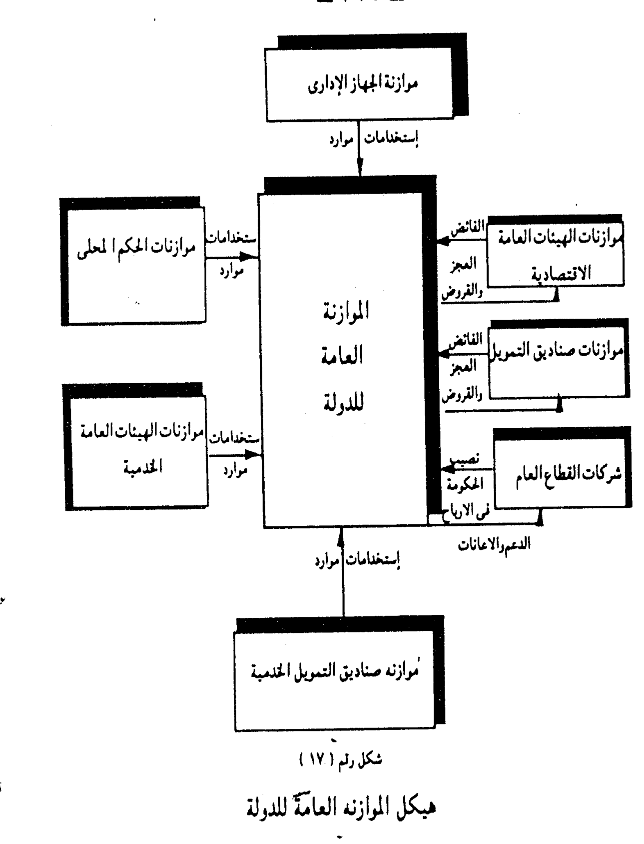
وتضم الهيئات التى يصدر بها قرار لتحقيق أهداف محددة .

كما نصت المادة الرابعة من اللائحة المذكورة على عدم شمول الموازنة العامة موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي التى يصدر بتحديدها قرار رئيس مجلس الوزراء ويكون لكل منها موازنة مستقلة. وتقتصر العلاقة بين هذه الموازنات المستقبله والموازنة العامة للدولة على الفائض الذى يؤول للدولة وما يتقرر لهذه الموازنات من قروض .

ويوضح الشكل رقم (١٧) مكونات الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالموازنات المستقلة . ويظهر من هذا الشكل أن الموازنة العامة للدولة تتكون من موازنة الجهاز الاداري وموازنات الهيئات العامة الخدمية وموازنة صناديق التمويل ذات الطابع الخدمى حيث يتم تجميع استخدامات وموارد هذه الموازنات لتشكل معا الموازنة العامة للدولة .

بالإضافة الى ذلك يدرج ضمن الموازنه العامة للدولة فائض أو عجز موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وكذلك القروض الممنوحة لها سواء كانت قروضاً تحويلية أو رأسمالية ، كما يدرج أيضا فائض أو عجز صناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى وكذلك القروض الممنوحة لتلك الصناديق. ويدرج أيضا بالموازنة العامة للدولة نصيب الحكومة فى أرباح شركات القطاع العام والاعانات والقروض المقدمة لتلك الشركات وكذلك الدعم المقدم لها لمواجهة الإعباء الناتجة عن سياسات الدولة الاقتصادية والاجتماعية كتغطية الفرق بين الأسعار المحددة للسلع والخدمات وبين أسعارها الاقتصادية .

وتوضح الأشكال رقم (١٨) ، (١٩) ، (٢٠) ، و (٢١) نموذج للموازنة العامة ، ونماذج من الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية وموازنة التحويلات الرأسمالية لكل من الجهاز الاداري والحكم المحلى والهيئات الخدمية .



شكل رقم (١٧)

هيكل الموازنه العامة للدولة

الموازنة العامة للدولة

١٩٨٩/ ١٩٩٠

البيـــان	١٩٩٠/٨٩	١٩٨٩/٨٨	التغير	
			زيادة	خفض
أولا : الموازنه الجارية				
الاستخدامات الجارية :				
باب ١- الاجور	—	—	—	—
باب ٢- النفقات الجارية والتحويلات الجارية	—	—	—	—
جملة الاستخدامات	—	—	—	—
الايرادات الجارية				
باب ١- الايرادات السيادية	—	—	—	—
باب ٢- الايرادات الجارية والتحويلات الجارية	—	—	—	—
جملة الايرادات الجارية	—	—	—	—
صافى العجز أو الفائض الجارى	—	—	—	—
ثانيا : الموازنة الاستثمارية				
باب ٣- الاستخدامات الاستثمارية	—	—	—	—
الايرادات المتاحة لتمويل الاستثمارات				
باب ٣- الايرادات الرأسماليه المتنوعة	—	—	—	—
باب ٤- القروض والتسهيلات الائتمانية	—	—	—	—
جملة التمويل	—	—	—	—
صافى العجز الاستثمارى	—	—	—	—
ثالثا : موازنه التحويلات الرأسمالية				
باب ٤- التحويلات الرأسمالية	—	—	—	—
الايرادات المتاحه لتمويل التحويلات :				
باب ٣- الايرادات الرأسمالية المتنوعة	—	—	—	—
باب ٤- القروض والتسهيلات الائتمانية	—	—	—	—
جملة التمويل	—	—	—	—
صافى عجز التحويلات	—	—	—	—
إجمالى العجز	—	—	—	—

شكل رقم (١٨)

الموازنة العامة للدولة

المزانـــات الجاريـة

للسنه المالية ٨٩ / ١٩٩٠

بيـــان	جهاز إدارى	حكم محلى	هيئات خدمية	جملة ٩٠/٨٩	النسبة الى الاجمالى	جملة ٨٩/٨٨
أولا: الاستخدامات الجارية :						
باب ١- الاجور	—	—	—	—	—	—
باب ٢- النفقات الجارية والتحويلات الجارية	—	—	—	—	—	—
إجمالى الاستخدامات الجارية	—	—	—	—	—	—
ثانيا: الايرادات الجارية:						
باب ١- الايرادات السيادية	—	—	—	—	—	—
باب ٢- الايرادات الجارية والتحويلات الجارية	—	—	—	—	—	—
إجمالى الايرادات الجارية	—	—	—	—	—	—
صافى العجز أو الفائض	—	—	—	—	—	—

شكـل رقـم (١٩)

المزانـات الجاريـة

الموازنة الإستثمارية

للسنه المالية ٨٩ / ١٩٩٠

بيـــان	الجهاز الإدارى	حكم محلى	هيئات خدمية	جملة ٩٠/٨٩	جملة ٨٩/٨٨	التغيير	
						(+)	(-)
باب ٢- الإستخدامات الإستثمارية	—	—	—	—	—	—	—
مصادر التمويل							
باب ٣- الايرادات الرأسمالية المتنوعة :							
مجموعة ١- التمويل الذاتى	—	—	—	—	—	—	—
مجموعة ٢- إيرادات تحويلية رأسمالية	—	—	—	—	—	—	—
جملة باب (٣)	—	—	—	—	—	—	—
باب ٤- القروض والتسهيلات الائتمانية							
تسهيلات إئتمانية	—	—	—	—	—	—	—
قروض من مصادر أخرى	—	—	—	—	—	—	—
جملة باب (٤)	—	—	—	—	—	—	—
قروض من بنك الإستثمار القومى	—	—	—	—	—	—	—
إجمالى التمويل	—	—	—	—	—	—	—

شكل رقم (٢٠)

الموازنة الإستثمارية

موازنة التحويلات الرأسمالية
للسنة المالية ٨٩/ ١٩٩٠

بيـــان	الجهاز الإدارى	حكم محلى	هيئات خدمية	جملة ٨٩/٩٠	النسبة الى الإجمالى	اعتمادات ٨٨/٨٩
باب ٤- التحويلات الرأسمالية	—	—	—	—	—	—
الإيرادات الرأسمالية لتمويل التحويلات						
باب ٣- الإيرادات الرأسمالية المتنوعة:						
- التمويل الذاتي	—	—	—	—	—	—
- ايرادات تحويلية رأسمالية	—	—	—	—	—	—
جملة باب ٣	—	—	—	—	—	—
باب ٤- القروض والتسهيلات الإئتمانية						
- القروض المحلية والخارجية	—	—	—	—	—	—
- تسهيلات إئتمانية	—	—	—	—	—	—
جملة باب ٤	—	—	—	—	—	—
جملة تمويل التحويلات الرأسمالية	—	—	—	—	—	—
عجز تمويل التحويلات	—	—	—	—	—	—

شكل رقم (٢١)
موازنة التحويلات الرأسمالية

الفصل الثانى

أسس تبويب الموازنة العامة لجمهورية مصر العربية

رغبة من الدولة فى توحيد المصطلحات والمسميات والتقسيمات المتعلقة بالموازنة العامة للدولة والحسابات الحكومية فقد تضمنت القوانين واللوائح العامة و التعليمات المالية و الادارية و الاسس و القواعد الخاصة بتبويب الموازنة العامة للدولة وما يتفرع عنها من تقسيمات فرعية هادفة بذلك تحقيق الكفاءة فى تصنيف وترتيب وتجميع الحسابات الحكومية وتسهيل عملية اعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها بما يعزز الأهداف المالية والمحاسبية بصفة عامة .

وقد استهدف تبويب الموازنة العامة للدولة تحقيق مايلى :

(١) الإتصاف بالمرونة على المستوى التفصيلى (مستوى البرامج والأنشطة) حيث يتلاءم وطبيعة الجهات الحكومية والأنشطة التى تقوم بها .

(٢) تيسير عملية إعداد الموازنة وتنفيذها .

(٣) تيسير استخراج البيانات والمعلومات وتحليلها لخدمة أهداف المتابعة والرقابة وتحديد المسئولية .

(٤) تيسير عملية التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومى وذلك بتحقيق الترابط مع البيانات المطلوبة لإعداد خطط التنمية الاقتصادية والإجتماعية .

يشمل تبويب الموازنة العامة للدولة عناصر المصروفات والإيرادات ويعتمد التبويب على عدة أسس للتبويب حيث إن كل أساس يفى بغرض محدد من أغراض إستخدام الموازنة.

أولا: تبويب المصروفات

تم تبويب المصروفات وفقا لأسس عديدة حددتها اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة . ونتعرض فيما يلى لتلك الأسس :

أ - التبويب الوظيفى :

نصت المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة علي أن يتم ترتيب الوحدات والأجهزة التى تضمها الموازنة العامة للدولة على مختلف وظائف وأنشطة الدولة فى ١٦ مجموعة على النحوالتالى :

١ - قطاع الزراعة والرى
٢ - قطاع الصناعة والبترول والتعدين
٣ - قطاع الكهرباء والطاقة
٤ - قطاع النقل و المواصلات
٥ - قطاع التموين والتجارة
٦ - قطاع المال والاقتصاد
٧ - قطاع الاسكان والتشييد
٨ - قطاع الخدمات الصحية والاجتماعية والدينية.
٩ - قطاع التعليم والبحوث والشباب
١٠ - قطاع الثقافة والإعلام
١١ - قطاع السياحة والطيران
١٢ - قطاع الدفاع والأمن والعدالة
١٣ - قطاع الخدمات الرئاسية
١٤- قطاع التأمينات
١٥ - قطاع الأقسام العامة
١٦ - قطاع الدواوين العامة لوحدات الحكم المحلى .

ويؤخذ على هذا التصنيف أنه أسهب فى عدد الوظائف أو الأنشطة مما سمح بوجود تداخل بينها وكان الأفضل أن يصنفها أولاً تصنيفا رئيسيا الى وظائف رئيسية ثم يتم تصنيف الوظائف الرئيسية الى وظائف فرعية ثم الي برامج وأنشطة بحيث يوفر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء .ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

١ - إمكانية التعرف على حجم الاتفاق على كل وظيفة أو نشاط ومقارنة الأهمية النسبية التى توليها الدولة لكل منها.

٢ - إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التى تطرأ على الانفاق على الوظائف والأنشطة المختلفة خلال عدة سنوات .

٣ - امكانية تطبيق النظم الحديثة فى الموازنة كموازنة البرامج والأداء .

ب - التبويب الادارى :

وفقا للمادة الخامسة فإنه يتم ترتيب الوحدات والأجهزة المكلفة بأداء مختلف الوظائف والأنشطة، أى أن التبويب الادارى يشتق عن التبويب الوظيفى السابق الاشارة اليه .

وفيما يلى مثالاً جزئياً يوضح ذلك باستخدام قطاع (وظيفه) الخدمات الصحية والاجتماعية والدينية (رقم ٨) ، وقطاع (وظيفة) الدفاع والأمن (رقم ١٢)

قطاع الخدمات الصحيه والاجتماعيه والدينية	٨		
وزارة الصحه		٨٠١	
الديوان العام			٨٠١١
مجلس الصحة			٨٠١٢
وزارة الشئون الاجتماعيه		٨٠٢	
وزارة الاوقاف		٨٠٣	
وزارة القوى العاملة والتدريب المهنى		٨٠٤	
الهيئات الخدمية التابعة		٨٠٥	
الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية			٨٠٥١
المشروع القومى لتنظيم الاسرة			٨٠٥٢
المركز القومى للبحوث الاجتماعيه والجنائية			٨٠٥٣
المركز القومى لدراسات الامن الصناعى			٨٠٥٤
المجلس القومى للسكان			٨٠٥٥
--------	٩		
--------	١٠		
--------	١١		
قطاع الدفاع والامن	١٢		
وزارة الدفاع		١٢٠١	
وزارة الانتاج الحربى		١٢٠٢	
وزارة الداخلية		١٢٠٣	
الديوان العام			١٢٠٣١
الامن والشرطة			١٢٠٣٢
مصلحة السجون			١٢٠٣٣
الهيئات القضائية والجهات المعاونة لها		١٢٠٤	
المحكمة الدستورية العليا		١٢٠٥	
الهيئات الخدمية التابعة:		١٢٠٦	
صندوق أبنية المحاكم			١٢٠٦١
صندوق السجل العينى			١٢٠٦٢
--------	١٣		
--------	١٤		
--------	١٥		
	١٦		

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

١ - سهولة اعداد تقديرات المصروفات لكل وزارة أو ادارة على حدة .

٢ - تحديد مسئولية كل وزارة أو ادارة عن تنفيذ موازنتها.

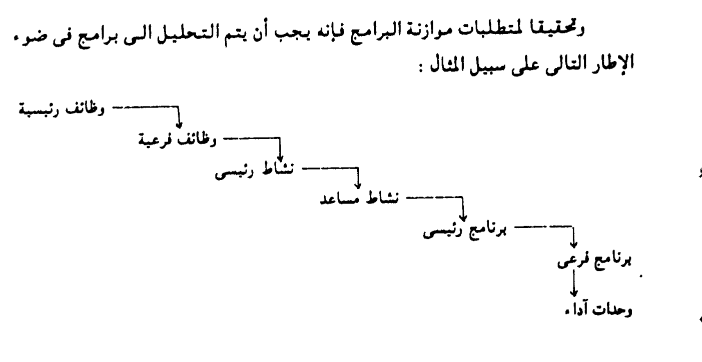
٣ - سهولة تتبع التغيرات التى تطرأ على مصروفات كل وزارة أو ادارة وذلك بمقارنة المصروفات خلال عدة سنوات .

(جـ) التبويب وفقا للبرامج :

نصت المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة على أن يتم تحليل كل نشاط رئيسى أو مساعد الى برامج وفق الأهداف المخصصة للجهة . كما يجوز أن يقسم البرنامج الى برامج فرعية . ويضم البرنامج عدة مشروعات ذو أعمال مترابطة تكون وحدة واحدة من حيث الهدف ، ويقصد بالنشاط الرئيسى ذلك النشاط الذي أنشئت الوحدة خصيصا لمباشرته أما النشاط المساعد فيقصد به كل نشاط تبعى يقوم على خدمة الأنشطة الرئيسية .

ويؤخذ على هذا التصنيف الغموض وعدم تقديم ارشادات يمكن للجهات الاعتماد عليها فى عملية التحليل الى برامج . كما أنه جاء قاصرا عن ربطه بالتبويب الوظيفى الذى عرضه القانون .

وتحقيقا لمتطلبات موازنة البرامج فإنه يجب أن يتم التحليل الى برامج فى ضوء الإطار التالى على سبيل المثال :



ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

١ - امكانية تقييم آداء كل برنامج على حدة بقياس تكلفة البرنامج ومقارنتها بالتكلفة المخططة .

٢ - تحديد المسئولية عن تنفيذ البرامج .

٣ - امكانية الربط بين التكاليف والإيرادات المتعلقة بكل برنامج بما يمكن من تحليل التكلفة والعائد من كل برنامج .

(د) التبويب الاقتصادي:

نصت المادة السابعة على أن تبوب استخدامات الموازنة العامة للدولة من حيث طبيعة النفقة الى مايلي :

١ - استخدامات جارية وتشمل الاستخدامات المتعلقة بممارسة النشاط الجاري الذي تباشره الجهة، وتتكون عناصر الاستخدامات الجارية من:-

- الأجـــور
- النفقات الجارية
- التحويلات الجارية

٢ - استخدامات رأسمالية وتتضمن الاضافات الرأسمالية الجديدة، والتحويلات الرأسمالية .

ويحقق هذا التبويب بيان الأثر الاقتصادى للمصروفات والأهمية النسبية التي توليها الدولة للتكوين الرأسمالى باعتباره أساس البنية الهيكلية للدولة.

(هـ) التبويب الموضوعى:

أو مايطلق عليه التبويب النوعى للإستخدامات لقد نصت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة على تبويب الاستخدامات الى أربعة أبواب ، وتم تقسيم الأبواب الي مجموعات والمجموعات الي بنود والبنود الى أنواع . والأبواب الأربعة التي بوبت اليها استخدامات الموازنة هي :

الباب الأول – الأجـــور.

الباب الثانى – النفقات الجارية والتحويلات الجارية.

الباب الثالث – الاستخدامات الاستثمارية.

الباب الرابع – التحويلات الرأسمالية .

وفيما يلى مثالاً جزئياً يوضح التصنيفات المختلفة لباب الأجور :-

نوع	بند	مجموعة	باب	
			١	الاجور
		١	١	اجور وبدلات ومزايا نقدية
	١	١	١	وظائف دائمة
	٢	١	١	مكافآت شاملة
١	٢	١	١	مكافآت الخبراء الوطنين والاجانب
٢	٢	١	١	مكافآت اعطاء امتياز
٣	٢	١	١	اجور الموسميين
				------ الخ
	٣	١	١	تكاليف المعارين
	٤	١	١	تكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية
	٥	١	١	المكافآت
١	٥	١	١	تعويض العاملين عن جهود غير عادية
٢	٥	١	١	مكافآت تشجيعية
٣	٥	١	١	تكاليف الحوافز للعاملين
				------- الخ
		٢	١	مزايا عينية
	١	٢	١	تكاليف اغذية للعاملين
	٢	٢	١	تكاليف ملابس للعاملين
		٣	١	مزايا تأمينية
	١	٣	١	حصة الحكومة / الهيئة فى صناديق التأمين والمعاشات
١	١	٣	١	التأمين ضد الشيخوخة والعجز والوفاة
٢	١	٣	١	حصة الحكومة فى اشتراكات نظام المكافأة
٣	١	٣	١	اشتراكات المدة السابقة
				---- الخ
				---- الخ

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

١ - سهولة اعداد الموازنة وتنفيذها .

٢ -امكانية تتبع ودراسة التغيرات التى تطرأ على كل نوع من أنواع الاستخدامات وذلك بمقارنتها كل عدة سنوات .

٣ - احكام الرقابة على استخدام الاعتمادات المالية فى الأغراض التى خصصت من أجلها وتفادي تجاوز الاعتمادات المخصصة بالموازنة .

التبويب الموضوعى للإستخدامات وتفسير المسميات :

نظرا لأهمية التبويب الموضوعى في بناء هيكل للدليل النمطي للموازنة والحسابات، نناقش فيما يلي وباختصار أنواع الاستخدامات علي مستوي الأبواب والمجموعات .

الباب الأول : الأجور

يتضمن هذا الباب كافة مايدفع من أجور نقدية وعلاوات وبدلات ومكافآت للعاملين مقابل قيامهم بمجهود أو عمل ، كما يشمل كافة مايمنح لهم من أغذية وملابس وعلاج وتعليم وتذاكر سفر ... الخ فى شكل مزايا عينية ، ومايمنح لهم من اعانات وتأمينات في شكل مزايا نقدية . ويشمل هذا الباب مجموعتين :

مجموعة (١) - الأجور النقدية والبدلات:

وتشمل بنود الوظائف الدائمة ، والمكافآت الشاملة ، وتكاليف المعارين وتكاليف الأجازات الدراسية ، والمنح التدريبية ، والمكافآت والرواتب والبدلات .

مجموعة (٢) - المزايا العينية والنقدية :

وتشمل بنود المزايا العينية لتكلفة الأغذية ، والملابس ، والعلاج الطبي والخدمات الاجتماعية والرياضية ، كما تشمل أيضا بنود المزايا النقدية كإعانة غلاء المعيشة ، وحصة الحكومة فى التأمين والمعاشات والتأمينات الاجتماعية .

الباب الثانى : النفقات الجارية والتحويلات الجارية

يتضمن هذا الباب كافة ماينفق لتسيير الأعمال العادية والجارية للوحدات الحكومية ، ويدخل في ذلك جميع الاستخدامات التى تنفق فى سبيل الحصول على الاحتياجات من المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والتحويلات الجارية والتخصصية .

ويشمل هذا الباب خمسة مجموعات هى :

مجموعة (١) – المستلزمات السلعية

وتشمل تكلفة المواد والسلع التى تحصل عليها الوحدة لتحقيق الأهداف التى أنشئت من أجلها الوحدة أو تساعدها في ذلك. وتتضمن بنود الخامات ، والوقود والزيوت والقوى المحركة ، و قطع الغيار ، والمهمات ، ومواد التعبئة والتغليف ، والأدوات الكتابية والكتب ، والمياه والانارة ، والتجهيزات والمعدات الصغيرة .

مجموعة (٢) – المستلزمات الخدمية

وتتمثل فى تكلفة الخدمات المؤداه من الغير واللازمة لتأدية نشاط الوحدات وتسيير أعمالها الجارية وتتضمن بنود الصيانة ، والتشغيل لدي الغير ومقاولى الباطن ، وخدمات وأبحاث وتجارب ، ونشر واعلان ، وتأجير معدات ووسائل نقل ، واشتراكات وضرائب ورسوم ، وتكاليف العلاقات الثقافية والتعاون الخارجى ، ونفقات خدمية لغير العاملين .

مجموعة (٣) – مشتريات بغرض البيع

وتشمل تكلفة المواد أو السلع أو الخدمات التى يتم الحصول عليها بغرض بيعها بحالتها كما هى ، ويندر وجود هذه المجموعة فى موازنة الجهاز الادارى للدولة .

مجموعة (٤) - التحويلات الجارية

وتمثل النفقات التى تعتبر تحويلات جارية بين الوحدات الحكومية ، وتشمل بنود الضرائب والرسوم السلعية ، الإيجار ، والفوائد المحلية ، والفوائد الخارجية ، والتحويلات الجارية الأخرى.

مجموعة (٥)- التحويلات التخصصية

وتمثل قيمة الاعانات والتعويضات والغرامات التى تدفعها الوحدة . وتشمل بنود الاعانات للغير ، والتعويضات والغرامات ، والتحويلات التخصيصية الأخرى .

الباب الثالث : الاستخدامات الاستثمارية

وتمثل تكلفة المشروعات الاستثمارية المعتمدة فى خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتتضمن المشروعات الاستثمارية مشروعات الاحلال والتجديد ومشروعات الاستكمال والمشروعات الجديدة ، كما يتم تقسيمها الى بنود وفقا للقطاعات المختلفة. ويتم تحليل المشروعات الاستثمارية وفقا لنوع الانفاق الى مجموعتين رئيسيتين هما :

١ - عناصر التكوين السلعي.

٢ - عناصر النفقات الأخرى .

كما يتم أيضا التحليل وفقا لطريقة التمويل الى :

١ - نقـد محلـى

٢ - نقد أجنبى (عملات حرة ، اتفاقات دفع)

الباب الرابع : التحويلات الرأسمالية

وتمثل كافة النفقات التى لاترتبط بالأعمال أو الخدمات الجارية ولاتمثل أيضا استخدامات استثمارية خلال سنة الموازنة وتشمل بنود الاقراض طويل الأجل،وأقساط سداد القروض طويلة الأجل المحلية ، وأقساط سداد القروض طويلة الأجل الخارجية ، والدفعات المقدمة للإستثمار ، والاستثمارات المالية ، والتحويلات الرأسمالية الأخرى .

ثانيا : تبويب الموارد (الايرادات) :

تم تبويب الايرادات وفقا لأسس عديدة حددتها اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ونتعرض فيما يلي لتلك الأسس :

(أ) التبويب الاقتصادى (الطبيعى)

نصت المادة السابعه من اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة بتبويب الايرادات حسب طبيعتها الى:-

١ - ايرادات جارية وتشمل الموارد المتعلقة بالنشاط الجارى الذى تباشره الوحدة ، وتتمثل عناصر الايرادات الجارية فى :

- الايرادات السيادية
- الايرادات الجارية
- التحويلات الجارية

٢ - ايرادات رأسمالية متنوعة وتشمل مصادر التمويل الذاتى ، والايرادات التحويلية الرأسمالية ، واعانات الخدمات السيادية الرأسمالية .

٣ - القروض والتسهيلات الائتمانية وتشمل التمويل عن طريق القروض المحلية ، والقروض الخارجية ، والتسهيلات الائتمانية .

ويمكن هذا النوع من التبويب التعرف علي مصادر التمويل والأهمية النسبية لكل منها ومدى اعتماد الوحدات الحكومية على المصادر الذاتية ، بالإضافة الى ذلك يمكن من تسهيل عملية تنمية الموارد ، وكذلك التنبيه الي مدى الاعتماد على القروض كمصدر للتمويل .

(ب) التبويب الاداري :

ويعني بأن تقوم كل وحدة حكومية بحصر الايرادات (الموارد) الخاصة بها وفقا للتقسيمات الإدارية ، وأجهزة الحكم المحلي ، والهيئات العامة الخدمية ، وصناديق التمويل الخدمية .

ويمكن التبويب الاداري من التعرف على التطورات التى تطرأ على إيرادات الوحدات الحكومية خلال عدة سنوات وأيضا تحديد المسئولية عن تحصيل الايرادات وتنمية الموارد الذاتية للوحدات الحكومية .

(جـ) التبويب الموضوعي

أو مايطلق عليه التبويب النوعى للايرادات . لقد نصت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة علي تبويب الايرادات الي أربعة أبواب ، وتم تقسيم الأبواب الى مجموعات والمجموعات الي بنود والبنود الى أنواع ، والأبواب الأربعة التى بوبت اليها ايرادات الموازنة هى :

الباب الأول : الايرادات السيادية

الباب الثاني : الايرادات الجارية والتحويلات الجارية

الباب الثالث : الايرادات الرأسمالية المتنوعة

الباب الرابع : القروض والتسهيلات الائتمانية

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية :

١ - سهولة اعداد الموازنة وتنفيذها .

٢ - امكانية تتبع التطورات والتغيرات التي تطرأ علي كل نوع من أنواع الإيرادات وذلك بمقارنتها خلال عدة سنوات .

٣ - تسهيل دراسة قدرة الوحدات على تحصيل وتنمية الايرادات وتحديد مصادرها .

التبويب الموضوعى للإيرادات وتفسير المسميات :

نظراً لأهمية التبويب الموضوعي في بناء هيكل الدليل النمطي للموازنة والحسابات ، نناقش فيما يلي باختصار أنواع الإيرادات على مستوى الأبواب والمجموعات :

الباب الأول : الايرادات السيادية

يتضمن هذا الباب الايرادات التى تحصل عليها الدولة بصفتها السيادية كالضرائب والرسوم ، ويضم هذا الباب ثمانية مجموعات هي :

مجموعة (١) : الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها .

مجموعة (٢) : الضرائب على أرباح شركات الأموال .

مجموعة (٣) : ضرائب الدمغة .

مجموعة (٤) : الضرائب والرسوم على الأيلولة

مجموعة (٥) : الضرائب والرسوم الجمركية .

مجموعة (٦) : الضرائب على الإستهلاك .

مجموعة (٧) : ضرائب وايرادات سيادية متنوعة .

مجموعة (٨) : الضرائب والرسوم ذات الصفة المحلية .

وتعبر مسميات المجموعات السابقة عن البنود التى تتكون منها كل مجموعة .

الباب الثانى : الايرادات الجارية والتحويلات الجارية

يتضمن هذا الباب الايرادات الناتجة عن النشاط الجارى الذي تقوم به الوحدة الحكومية والمتمثلة فى قيم الخدمات والسلع التى تقدمها ، كما يتضمن أيضا الاعانات التى تحصل عليها ، وفائض أو عجز الوحدات الاقتصادية ونصيب الحكومة فى أرباح شركات القطاع العام . ويضم هذا الباب المجموعات التالية :

مجموعة (١) - ايرادات الخدمات .

مجموعة (٢) - ايرادات ورسوم متنوعة

مجموعة (٣) - ايرادات النشاط الجارى .

مجموعة (٤) – اعانـــــات .

مجموعة (٥) – ايرادات أوراق مالية .

مجموعة (٦) – ايرادات تحويلية جارية .

مجموعة (٧) ايرادات ذات صفة محلية .

مجموعة (٨) – نصيب الحكومة فى شركات القطاع العام .

محموعة (٩) – فائض الهيئات الاقتصادية.

مجموعة (١٠) – عجز العمليات الجارية .

وتعبر مسميات المجموعات السابقة عن البنود التى تتكون منها كل مجموعة .

وتعتبر مجموعة ايرادات الخدمات أهم هذه المجموعات حيث تعكس قدرة وانتاجية الوحدة على أداء الخدمات . وبطبيعة الحال تختلف وفقا لطبيعة نشاط الوحدات الحكومية . فعلى سبيـل المثال ايـرادات الخدمات الزراعيـة (خدمات المعامـل التابعة لوزارة الزراعة) فى وزارة الزراعة ، وايـرادات خدمـات النقـل والمواصـلات (رسوم الموانى والسفن) فى هيئة النقل العام ، وايرادات خدمات العدالة (رسوم الشهر العقارى والرسوم القضائية في وزارة العدل والهيئات القضائية) ، وايرادات الخدمات التعليمية (رسوم الدراسة والامتحانات والشهادات والمدن الجامعية) فى مؤسسات التعليم ، وايرادات الخدمات الصحية (رسوم الحجر الطبى والخدمات الطبية) في الوحدات الصحية ، وايرادات الخدمات السياحية والثقافية (رسوم حدائق عامة ، وآثار متاحف) فى وزارة السياحة وايرادات الخدمات الاجتماعية والدينية (ايرادات الأوقاف والأزهر) في وزارة الأوقاف .

ويقصد بالايرادات التحويلية الجارية ايرادات الوحدة الحكومية التى لاترتبط بنشاطها الجارى مثل الايجارات والفوائد والتعويضات والغرامات والأرباح الرأسمالية . ويقصد بنصيب الحكومة في القطاع العام نصيبها فى أرباح شركات القطاع العام وفائض البنك المركزى .

كما يقصد بفائض الهيئات الاقتصادية مايؤول للخزانة العامة من الفائض الذي تحققه الهيئات الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى.

الباب الثالث : الايرادات الرأسمالية المتنوعة

ويتضمن هذا الباب الايرادات الرأسمالية المتنوعة ، أى الايرادات غير الناتجة من النشاط الجارى للوحدة الحكومية ، ويضم هذا الباب مجموعتين هما :

مجموعة (١) - التمويل الذاتى :

وتتمثل في الأموال التى تحصل عليها الوحدة من نشاطها الذاتى بخلاف النشاط الجارى . وتشمل هذه المجموعة بنود مبيعات المخازن ، ومبيعات الأراضى ، ومبيعات الأصول الثابتة .

مجموعة (٢) - ايرادات تحويلية رأسمالية :

وتضم هذه المجموعة بنود أقساط القروض المستحقة على الغير ، وأقساط القروض الممنوحة للمجالس المحلية ، وأقساط تمليك السيارات الحكومية ، وأقساط تمليك المساكن الحكومية .

الباب الرابع : القروض والتسهيلات الائتمانية

يتضمن هذا الباب ماتحصل عليه الوحدة الحكومية من الغير كقروض أو تسهيلات ائتمانية . ويضم هذا الباب ثلاثة مجموعات هى :

مجموعة (١) - القروض المحلية :

وتشمل قيمة القروض المتوقع الحصول عليها من بنك الاستثمار القومى أو المصادر المحلية الأخرى .

مجموعة (٢) - القروض الخارجية :

وتشمل قيمة القروض المتوقع الحصول عليها من الدوّل والهيئات الأجنبية .

مجموعة (٣) - التسهيلات الائتمانية :

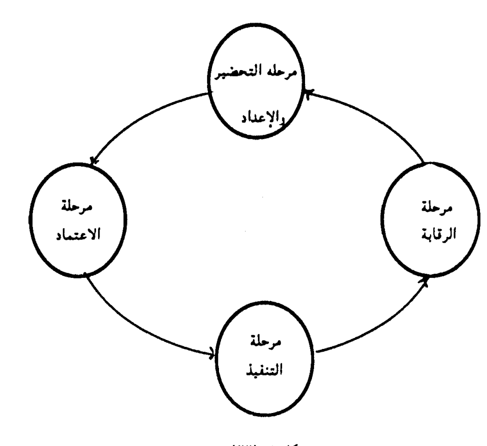
وتشمل قيمة التسهيلات الائتمانية المتاحة للوحدات الحكومية بالعملات الحرة وباتفاقات الدفع .

الفصل الثالث

دورة الموازنة العامة لجمهورية مصرالعربية

تمر الميزانية العامة لمصر بعدة مراحل تغطى عملية اعداد مشروع الموازنة واقراره واعتماده وكذلك عملية تنفيذ الموازنة والرقابة عليها .

ونناقش دورة الموازنة من خلال عرض مراحل الموازنة التى يوضحها الشكل رقم (٢٢) :



شكل رقم (٢٢)
دورة الموازنة العامة للدولة

أولاً : مرحلة التحضير والاعداد

تحقيقا لقاعدة وحدة الموازنة وقاعدة شمول الموازنة تقرر أن تكون وزارة المالية هي الجهة التي تمثل السلطة التنفيذية فى الاشراف والتوجيه والتنسيق لعملية اعداد مشروع الموازنة ووضعه في صورته النهائية وذلك مع عدم الاخلال بدور واختصاصات الأجهزة المركزية كالجهاز المركزي للتنظيم والادارة ووزارة التخطيط ،وبنك الاستثمارالقومى ، والبنك المركزى .

وفيما يلى الجوانب والاجراءات التفصيلية لمرحلة التحضير والاعداد.فى ضوء ما جاء بالقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ واللائحة التنفيذية المنظمة له رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ (٤) .

١ - تحديد الاطار العام لاعداد الموازنة :

يتم تحديد الاطار العام لاعداد الموازنة الذى يتضمن التوجيهات والسياسات والقواعد المتعلقة باعداد الموازنة ، ويتم ذلك بالاسترشاد بتوجيهات القيادة العليا السياسية والهيئة البرلمانية للحزب الحاكم وترجمتها الى سياسات وقواعد تفصيلية تصدرها وزارة المالية فى منتشورها السنوى لاعتماد مشروع الموازنة الجديدة .

٢ - تعليمات وقواعد اعداد الموازنة :

تصدر وزارة المالية منشوراً سنوى يتضمن التوجيهات والقواعد والتعليمات والاجراءات الخاصة باعداد الموازنة العامة للدولة وارسال هذا المنشور الى الجهات الحكومية المختلفة ، ونلخص فيما يلى بعض التوجيهات والقواعد والتعليمات التى جاءت فى منشور اعداد الموازنة العامة لعام ١٩٩١/٩٠ .(٥)

أ - أن تستهدف الموازنة العامة للدولة تحقيق اهداف محددة في اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

ب- ان تعكس الموازنة العامة السياسة العامة للدولة في مختلف المجالات.

جـ- ترشيد الانفاق العام مع المحافظة على مستوى أداء الخدمة و احكام الرقابة المالية.

د- الارتقاء بمستوى الخدمات والانتاج.

هـ- اختيار أفضل البدائل لإستخدام الموارد البشرية والمادية

و - تنمية الموارد العامة للدولة .

٣ - لجان اعداد الموازنة فى الجهات الحكومية :

تشكل في كل جهة لجنة تختص باعداد مشروعات الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية للجهة . وتكون رئاسة تلك اللجنة لرئيس القطاع أو رئيس الادارة المركزية المختص أو رئيس مجلس الادارة أو من ينوب عنهم على أن يتضمن التشكيل ممثلى كل من :

أ -وزارة المالية والمراقب المالى أو المدير المالي- مدير الحسابات- مندوب جهاز الموازنة المختص.

ب - وزارة التخطيـط .

جـ - الجهاز المركزى للتنظيم والادارة .

وتختص اللجنة بشرح وايضاح كيفية تطبيق قواعد اعداد مشروع موازنة الجهة والمشاركة فى استيفاء النماذج والبيانات الخاصة به ، ومايتطلبه ذلك من مناقشة فروع وادارات وأقسام الجهة فى تقديراتها للمصروفات والايرادات والتنسيق بينها .

كما تقوم اللجنة فى نهاية الأمر باعداد مشروع موازنة الجهة التى تقدمه الى وزارة المالية (قطاع الموازنة) فى موعد غايته أول يناير من كل عام ،وارسال صورة من تقديرات الباب الأول - الأجور الي الجهاز المركزى للتنظيم والادارة وصورة من تقديرات الباب الثالث - الاستخدامات الاستثمارية الي كل من وزارة التخطيط وبنك الاستثمار القومى .

٤ - اعداد مشروع الموازنة العامة للدولة :

حتي تتمكن وزارة المالية من اعداد المشروع المتكامل للموازنة العامة للدولة بما يحقق أهداف الخطة السنوية المقررة ويتفق مع السياسات العامة للدولة ، يقوم قطاع الموازنة العامة بما يلي :

أ - الدراسة الفنية لمشروعات الموازنات المقدمة من الجهات المختلفة .

ب - مراعاة الملاحظات والدراسات الفنية التى أبداها الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة بشأن الباب الأول - الأجور، والتى أبدتها وزارة التخطيط وبنك الاستثمار القومى بشأن الباب الثالث - الاستخدامات الاستثمارية .

جـ - إستشارة البنك المركزى بهدف التنسيق بين كل من السياسات المالية والسياسات النقدية والائتمانية .

د - استيفاء كافة البيانات والمعلومات والايضاحات المتعلقة باعداد الموازنة من كافة الجهات ، وقد يقتضى الأمر مناقشة ممثلين عن الجهات المختلفة بشأن مشروعات موازنات جهاتهم فى ضوء التشاور بين الوزراء المختصين (وزراء المجموعة الاقتصادية).

هـ - مراعاة التنسيق والتكامل والربط بين مختلف أبواب الاعتمادات.

و - اعداد المشروع المتكامل للموازنة العامة للدولة تمهيدا لعرضه على مجلس الوزراء .

ز - اعداد البيان المالى المرافق لمشروع الموازنة لعرضه على مجلس الوزراء والذي يتضمن عرضا عاماً للأسس التى بنى عليها مشروع الموازنة العامة وتحليلا لمجموعة من المؤشرات المالية والاقتصادية المتعلقة بالمصروفات والايرادات والتمويل وحجم المساهمات والدعم والفائض للهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى وجهود الحكومة في معاونة شركات القطاع العام فى حل مشاكلها.

ح - تقوم وزارة المالية بوضع كافة الوثائق والمعلومات والتفصيلات اللازمة تحت نظرا اللجان الوزارية المختصة ومجلس الوزراء ومجلس الشعب .

ثانياً : مرحلة الاعتماد

تشمل هذه المرحلة اعتماد مشروع الموازنة العامة من السلطة التنفيذية ممثلة فى مجلس الوزراء ،ومن السلطة التشريعية ممثلة فى مجلس الشعب ،واصدار قانون ربط الموازنة وتصديق رئيس الجمهورية عليه .

١ - اعتماد مجلس الوزراء :

يقدم وزير المالية مشروع الموازنة العامة والبيان المالى المعد عنه لمجلس الوزراء حيث يتم مناقشته واستكمال جميع جوانبه ثم اعتماده وارساله الى السيد رئيس الجمهورية الذى يصدر قراراً بإحالته الى مجلس الشعب .

٢ - دور مجلس الشورى :

يقوم مجلس الشورى بمناقشة مشروع الموازنة العامة وتقديم ملاحظاته وتوصياته في ضوء الدراسات الفنية فى هذا المجال . ولاشك أن السلطة التنفيذية ، والسلطة التشريعية أيضا تستفيد من هذه الملاحظات والتوصيات .

٣ - اعتماد مجلس الشعب :

يجب إحالة مشروع الموازنة العامة الى مجلس الشعب قبل بداية السنة المالية بشهرين على الأقل . ويتخذ مجلس الشعب الاجراءات التالية :

(أ) يعرض رئيس المجلس مشروع الموازنة على أعضاء المجلس ، ويطلب من السيد وزير المالية القاء بيانه المالي على المجلس .

(ب) يحال مشروع الموازنة الى لجنة الخطة والموازنة بالمجلس حيث تقوم بدراسته ومناقشته وتقديم تقرير عن الموازنة يوزع علي الأعضاء ويقوم مندوبون من وزارة المالية ووزارة التخطيط والجهاز المركزى للتنظيم والادارة وبنك الاستثمار القومى والبنك المركزى بالرد على تساؤلات أعضاء اللجنة .

(جـ) تحدد جلسة أو أكثر لمناقشة مشروع الموازنة وتقرير اللجنة ، ويقوم رئيس الوزراء ووزير المالية والوزراء المختصين بالرد والتعليق على تساؤلات وملاحظات الأعضاء ، فإذا ماإستكملت المناقشة يتم الاقتراع على الموازنة كوحدة واحدة الا أن اعتماد المجلس ينصب علي كل باب على حدة حتى تلتزم الحكومة بعدم تجاوز اعتماد كل باب الا بعد الرجوع لمجلس الشعب .

(د) يصدر المجلس قانون ربط الموازنة العامة للدولة بارسالة الى السيد رئيس الجمهورية .

وتقضى القواعد الدستورية المعمول بها فى مصر بأنه لايحق للمجلس ادخال أية تعديلات على مشروع الموازنة الا بعد التشاور مع الحكومة وموافقتها على التعديلات وذلك فيما عدا الاعتمادات الخاصة بمجلس الشعب ذاته واعتمادات الجهاز المركزى للمحاسبات ،ولاشك أن التعاون بين المجلس والحكومة أهم العوامل المحددة لكفاءة وفعالية عملية الموازنة

٤ - تصديق رئيس الجمهورية :

يقوم السيد رئيس الجمهورية بالتصديق علي قانون ربط الموازنة العامة للدولة حيث يعتبر ذلك إيذانا ببدء تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

ثالثاً : مرحلة التنفيذ

تبدأ مرحلة التنفيذ بمجرد صدور قانون ربط الموازنة العامة حيث يقوم قطاع الموازنة بوزارة المالية بابلاغ كل جهة ببيان عن موازنتها كما اعتمدت ويوضح هذا البيان مقدار الزيادة أو الخفض عن اعتماد موازنتها للسنة المالية السابقة ، كما تصدر وزارة المالية التأشيرات العامة والتنظيمية التى تتضمن القواعد الخاصة بتنفيذ الموازنة.

وتقوم الجهات الحكومية المختلفة بتنفيذ الموازنة وفقا للوائح والتعليمات والقواعد التى تصدرها وزارة المالية بشأن تحصيل الايرادات وتوريدها والإنفاق في ضوء الإعتمادات الواردة بالموازنة .

واذا لم يتم اعتماد موازنة السنة المالية الجديدة قبل بدء السنة ، يتم الصرف فى حدود اعتمادات موازنة السنة المالية السابقة الى حين اعتمادها على أن يصدر وزير المالية قرارا بقواعد العمل بموازنة السنة المالية السابقة .

ونناقش فيما يلى القواعد العامة التى تحكم تنفيذ الموازنة :

١ - لايعفى وجود اعتماد في الموازنة من الالتزام بأحكام القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها فيما يتعلق باستخدام ذلك الاعتماد .

٢ - لايجوز الصرف أو الارتباط بمصروف ما فى حالة عدم وجود اعتماد مخصص له بالموازنة ويجوز فى حالة الضرورة فى نطاق التقسيم النمطي للموازنة وبموافقة وزارة المالية بإعتماد لبند أو لنوع ما غير مدرج بالموازنة على أن يتم تدبير هذا الاعتماد من وفر مماثل في سائر اعتمادات البنود وأنواعها بذات الباب أو من الاعتمادات التى تدبرها وزارة المالية وبمراعاة أحكام التأشيرات العامة للموازنة في هذا الخصوص .

٣- يتم الصرف فى حدود اعتمادات كل باب من أبواب موازنة كل جهة فى حدود الأغراض المخصصة لكل بند أو نوع.

٤- لايجوز لأى جهة تجاوز اعتماد باب من أبواب الإستخدامات الا بعد الرجوع الى مجلس الشعب وصدور قانون بذلك ، كما لايجوز النقل من باب الى آخر حتى ولو كان هناك وفر الا بقانون.

٥- يجوز النقل من الوفر المحتمل فى بند أو نوع ما الى اعتماد بند آخر من نفس الباب وفقاً للشروط التى يحددها وزير المالية.

٦ - لايجوز لأى جهة عقد قرض أو الارتباط بمشروع يترتب عليه انفاق مبالغ من خزانة الدولة فى سنة أو سنوات مقبلة الا بموافقة مجلس الشعب ، ويجوز ذلك بشرط الا يترتب عليها زيادة اعتمادات البنود الخاصة في السنوات المالية التالية وبشرط الا تتجاوز مدة التعاقد ثلاث سنوات ، وفي الأعمال القابلة للتجزئة فيقتصر التعاقد بشأنها على الجزء الذى يسمح به الإعتماد فى موازنة السنة التى يحصل فيها التعاقد واذا إقتضى الأمر التعاقد على جزء من العمل لمدة تتجاوز السنة وكان المبلغ المتعاقد عليه يزيد على الاعتماد المذكور ، ينبغى الحصول مقدما على موافقة وزارة المالية .

٧ - لايجوز بالنسبة للاستخدامات الاستثمارية الارتباط الا بالمشروعات الواردة بالخطة العامة للدولة وفى حدود المدرج لهذه المشروعات فى الموازنة الاستثمارية.

٨ - لايتم صرف مبالغ مقدما عن أعمال أو مشروعات يتم تنفيذها فى سنة أو سنوات قادمة الا فى حدود الاعتمادات المدرجة فى موازنة السنة المالية التى يتم الصرف منها.

٩ - لايجوز النقل من اعتمادات مشروع الى مشروع آخر من المشروعات الواردة بالباب الثالث الا بعد موافقة وزارة التخطيط ومراعاة التأشيرات العامة بهذا الشأن.

١٠ - لايجوز صرف أية دفعات مقدمة لاتقابلها توريدات أو أعمال خلال السنة خصما على اعتمادات الموازنة .

١١ - يطبق الأساس النقدى حيث لايدرج بإيرادات السنة المالية أو مصروفاتها الا المبالغ التى يتم تحصيلها أو صرفها فعلا خلال هذه السنة المالية.

١٢ - يدرج ضمن الايرادات المبالغ الاجمالية دون خصم أية مبالغ منها دفعت كمصروفات لتحصيل هذه الايرادات ، على أن تخصم تلك المصروفات على بنود الموازنة المختصة .

١٣ - على جميع الجهات الحكومية التى تقوم بتحصيل ايرادات لحساب جهة أخرى أن تؤدى اليها شهريا ماحصلته.

١٤ - على جميع الجهات التى تقوم بتحصيل موارد سيادية ايداع الحصيلة المحققة شهريا قبل نهاية الشهر الذى تم فيه التحصيل.

١٥ - يتعين على الجهات المكلفة بتحصيل ايرادات نظير تأدية خدمات أن تتخذ الاجراءات اللازمة للتحصيل أولا بأول من الجهات المختلفة التى تؤدى الخدمات لصالحها وذلك وفقا لما ورد بموازنتها .

١٦ - يتم تعامل وحدات الجهاز الادارى للدولة عن طريق حساباتها بالبنك المركزى ، على ألا تجاوز عمليات الصرف الشهرى ١٢/١ من الاعتمادات الا فى حالة الضرورة بموافقة وزير المالية أو من يفوضه فى ذلك .

١٧ - يراعى عدم استخدام الحساب الاعتيادى بالبنك المركزى المصرى فى الانفاق

الاستثماري المدرج بالخطة والذى يموله بنك الاستثمار القومى .

١٨ - يبطل العمل بكل اعتماد لم يصرف أو لم يتقرر صرفه خلال السنة المالية التى ربط للصرف فيها تطبيقا لقاعدة استقلال السنوات المالية للموازنة .

رابعاً : مرحلة الرقابة

تتم الرقابة على تنفيذ الموازنة من عدة أجهزة داخلية وخارجية لكل منها إهتماماته واختصاصاته المختلفة . ونناقش فيما يلى أهم جوانب الرقابة على تنفيذ الموازنة والأجهزة القائمة بها بأسلوب مختصر حيث يتم التعرض لذلك بالتفصيل فى باب قادم .

١ - رقابة الجهة الحكومية :

تقوم كل جهة بمتابعة تنفيذ الموازنة والرقابة عليها من خلال أقسام المراجعة والتفتيش والمتابعة بالجهة ذاتها ، وهى بذلك تعتبر رقابة داخلية مسبقة ولاحقة لعمليات الصرف ، ويتم هذا النوع من الرقابة من خلال أنظمة الضبط الداخلي وتطبيق اجراءات العمل واللوائح والقوانين والتعليمات وبمعاونة السجلات والدفاتر المحاسبية والسجلات الأخرى البيانية والاحصائية ، بالإضافة الى ذلك عمليات المتابعة والمراجعة المستمرة والتفتيش من جانب الرؤساء.

٢ - رقابة وزارة المالية :

تقوم وزارة المالية بمتابعة تنفيذ الموازنة والرقابة عليها عن طريق المراقبين الماليين ومديرى ووكلاء الحسابات بالجهات الحكومية المختلفة ، وتعتبر رقابة وزارة المالية رقابة خارجية ورقابة سابقة ولاحقة لعمليات الصرف .

وتتم رقابة وزارة المالية من خلال :

(أ) تحديد شكل السجلات والدفاتر والأوراق اللازمة للمعاملات المالية ، وكذلك تحديد القواعد والشروط التى تتبع فى الصرف والتحصيل وغير ذلك من الاجراءات .

(ب) تنظيم طرق العمل والاختصاصات والمسئوليات لمختلف عمليات الصرف

والتحصيل والتخزين ، ويدخل في ذلك وضع حدود ومستويات وسلطات الترخيص ، اتخاذ القرارات المالية والتوقيع باجازة العمليات .

(جـ) متابعة التنفيذ عن طريق التقارير الدورية التى ترفعها الجهة الى وزارة المالية.

(د) المراجعة والتحقق من مدي التزام الجهات الحكومية بتنفيذ القوانين والقرارات والتعليمات المالية .

(هـ) دراسة وتحليل كشف الحساب الختامى الذى تعده الجهات وترسله لوزارة المالية واعداد كشف الحساب الختامى للدولة

٣ - رقابة مجلس الشعب :

تعتبر رقابة مجلس الشعب رقابة خارجية لاحقة وفى أغلب الأحوال الا فى حالات نادرة كضرورة موافقته مسبقا على العقود أو القروض أو الارتباط بأى مشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة ، ويقوم مجلس الشعب فى مجال الموازنة على وجه الخصوص بما يلى :

(أ) اقرار برامج خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

(ب) اعتماد مشروع ربط الموازنة واصدار القانون الخاص به بما يحدد الاعتمادات الخاصة بكل جهة .

(جـ) الموافقة على نقل الاعتمادات من باب الى آخر.

(د) الموافقة على الاعتمادات الإضافية .

(هـ) مناقشة وترجيه الأسئلة والإستجوابات الى الوزراء فيما يتعلق بالموازنة .

(و) متابعة الانفاق العام لضمان استخدام الأموال فى الأوجه المخصصة لها وبما يحقق الأهداف المرسومة .

(ز) مناقشة واعتماد الحساب الختامى واصدار القانون الخاص به .

٤ - الجهاز المركزى للمحاسبات : [1]

يعتبر جهاز فنى مستقل تابع لمجلس الشعب ويعين رئيسه من قبل مجلس الشعب لضمان حياده واستقلاله عن السلطة التنفيذية فى أداء وظيفته الرقابية . ويعتبر هذا الجهاز

---

(١) تم صدور قانون منذ عامين تقريباً بنقل تبعية الجهاز المركزى للمحاسبات لرئاسة الجمهورية بدلاً من مجلس الشعب

أداة مجلس الشعب فى الرقابة التفصيلية الدقيقة على الايرادات والمصروفات ومتابعة تنفيذ الموازنة ويقوم بما يلى :-

(أ) مراقبة حسابات الوحدات الحكومية والتأكد من سلامتها وأنها أعدت وفقا للوائح والتعليمات المالية الموضوعة ولقواعد الموازنة.

(ب) مراجعة السجلات الخاصة بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسجلات الخاصة بمتابعة تنفيذها.

(جـ) مراجعة كل مايتعلق بالحساب الختامى للدولة .

(د) التقرير عن مواطن الضعف والقصور في تنفيذ الموازنة واقتراح وسائل التغلب عليها.

٥ - وزارة التخطيط :

تقوم وزارة التخطيط بدور هام فى مجال الرقابة على أعمال الموازنة وعلى وجه الخصوص الموازنة الاستثمارية وذلك على النحو التالى :

(أ) دراسة وتحليل البيانات المتعلقة بالموارد والامكانيات المتاحة وتحديد أفضل الطرق لتحقيق الخطط المستهدفه.

(ب) ترجمة الأهداف العامة لخطة التنمية الى برامج تفصيلية لكل قطاع بما يبين مساهمة كل منها فى تحقيق تلك الأهداف.

(جـ) متابعة تنفيذ البرامج والمشروعات الاستثمارية والتحقق من انجازها بالتكلفة المناسبة وفى المواعيد المحددة .

(هـ) التنسيق والاتصال بالأجهزة الأخرى فى الدولة المختصة بالمشروعات الاستثمارية وعلى وجه الخصوص بنك الاستثمار القومى .

٦ - الجهاز المركزى للتنظيم والادارة :

يقوم الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة بمراجعة ودراسة مشروعات الموازنات فيما يتعلق بالباب الأول - الأجور من حيث عدد الوظائف ومستوياتها ودرجاتها وغير ذلك من الاعتمادات التى تصرف للعاملين بالخدمة المدنية.

كما يقوم الجهاز بالإشراف والمراجعة للتحقق من التزام الوحدات الحكومية باللوائح والتعليمات والقواعد المتعلقة بتنفيذ الباب الأول – الأجور : وضرورة موافقة الجهاز على انشاء أو رفع أو تمويل درجات خصما على الاعتمادات الاجمالية المدرجة للأجور في أى باب من أبواب الموازنة .

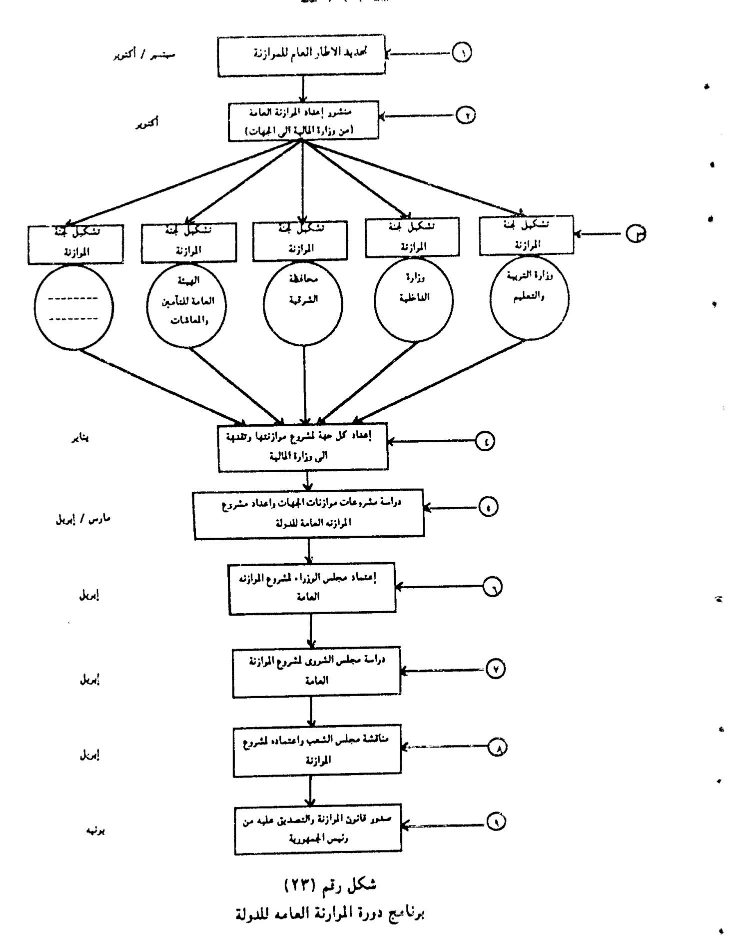
كما يلزم اقرار للبرامج الخاصة بالتدريب الاداري بعد دراسة أهدافها والبرامج المنبثقة عنها وعدد المتوقع تدريبهم وتكلفة كل برنامج والاعتمادات المالية المقررة .

البرنامج الزمنى لدورة الموازنة :

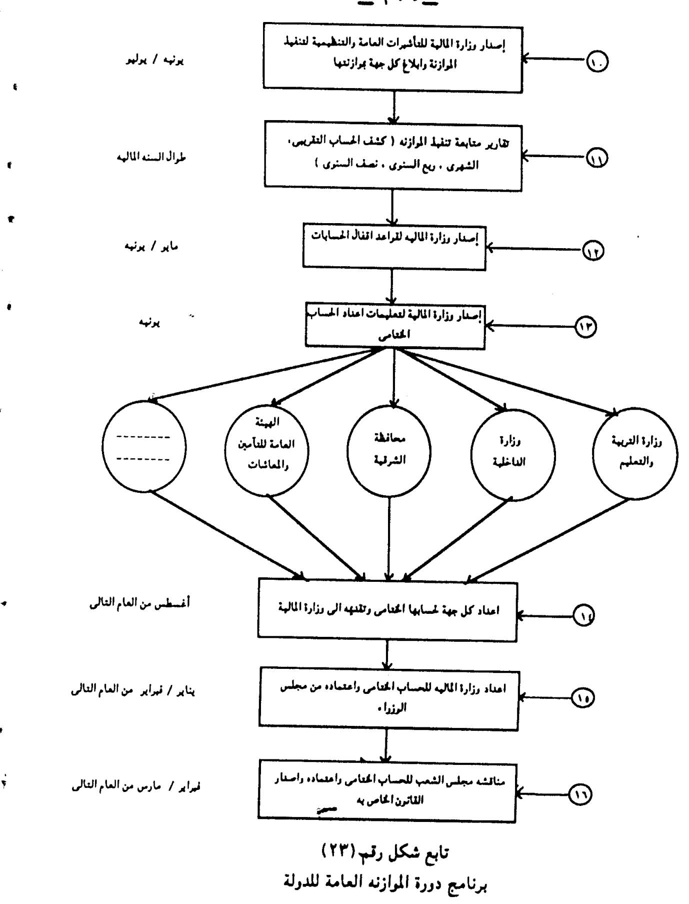
حتي تكون الموازنة جاهزة للتنفيذ فى بدايةالسنة المالية (أول يوليو من كل عام) ويصدر قانون الموازنة فى الوقت المناسب، يجب أن تلتزم جميع الوحدات الحكومية بالمواعيد المحددة لدورة الموازنة .

ويعبر مدي الالتزام بتلك المواعيد عن كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية القائمة بعملية الموازنة لكل مرحلة من مراحل دورة الموازنة وبيان الأسباب والعوامل التى ساهمت فى تقديم أو تأخير كل مرحلة كما يلقى الضوء على مواطن القوة والعمل على تعزيزها وعلى مواطن الضعف والعمل على تلافيها أو معالجتها.

ويعرض الشكل رقم (٢٣) بيانا توضيحيا لبرنامج دورة الموازنة العامة للدولة :



شكل رقم (٢٣)
برنامج دورة الموازنة العامه للدولة



تابع شكل رقم (٢٣)
برنامج دورة الموازنه العامة للدولة

هوامش

(١) راجع فى ذلك :

أ - القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ، يوليو ١٩٧٣رئاسة الجمهورية ، مصر.

ب - القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ بشأن تعديل بعض أحكام القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ٢ مارس ١٩٧٩، رئاسة الجمهورية ،مصر.

(٢) اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ، قرار وزارى رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ ، وزارة المالية ، مصر

(٣) القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٧٣ بشأن خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ١٩٧٣ ، رئاسة الجمهورية ، مصر .

(٤) لمزيد من التفصيل راجع :

أ - القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ ، مرجع سابق

ب - اللائحة التنفيذية رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ ، مرجع سابق

(٥) منشور اعداد الموازنة العامة للسنة المالية ١٩٩١/٩٠ - اكتوبر ١٩٨٩ ، وزارة المالية ، مصر .

أسئلة وتدريبات

أولاً : أسئلة مقال

١ - تكلم عن أوجه الترابط بين الموازنة العامة للدولة وخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر .

٢ - تكلم عن المكونات الأساسية للموازنة العامة فى مصر .

٣ - تكلم عن العلاقة بين الموازنات التخطيطية لوحدات القطاع العام وبين الموازنة العامة فى مصر .

٤ - ماهى أهم الأجهزة التى تقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في مصر وطبيعة رقابة كل منها ؟

٥ - أذكر أهم القواعد التى تحكم اعداد الموازنة العامة فى مصر .

٦ - أذكر أهم القواعد التى تحكم تنفيذ الموازنة العامة فى مصر .

٧ - ماهوالحساب الختامى للدولة ، أهميتة وكيفية ومراحل اعداده ؟

٨ - تعرض لأهم أسس التبويب التى تستند عليها الموازنة العامة فى مصر .

٩ - ما المقصود بالإيرادات السيادية ؟

١٠ - ماالمقصود بالتحويلات الرأسمالية ؟

ثانيا : ضع دائرة حول رقم الاجابة الصحيحة :

١ - يمكن وصف الميزانية العامة لمصر بأنها

أ - موازنـة برامــج وأداء.

ب - موازنة تقليدية (موازنة بنود).

جـ - موازنــة صفريــة .

د - موازنة تقليدية مع اتجاه تطويرها نحو موازنة برامج .

٢ - تعد الموازنة العامة فى مصر عن سنة مالية :

أ - تبدأ فى أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر من كل عام.

ب - تبدأ في أول ابريل وتنتهى فى آخر مارس من كل عام.

جـ - تبدأ فى أول يوليو وتنتهى فى آخر يونيه من كل عام.

د - جميع الاجابات السابقة غير صحيحة.

٣ - تقع مسئولية تحضير وإعداد الموازنة العامة لمصر على :

أ - وزارة المالية.

ب - مجلس الشعب.

جـ - وزارة الاقتصاد.

د - وزارة المالية بمعاونة وزارة التخطيط والجهاز المركزى للتنظيم والادارة.

٤ - تمارس الرقابة الداخلية على تنفيذ الموازنة من خلال :

أ - وزارة المالية .

ب - الجهاز المركزى للحاسبات.

جـ - أقسام التدقيق والمراجعة بالجهات الحكومية .

د - الاجابة أ ، جـ .

٥ - يقوم الجهاز المركزى للتنظيم والادارة بالمراجعة الفنية للإستخدامات فيما يتعلق :

أ - بالباب الأول .

ب - بالباب الثانى.

جـ - بالباب الأول والثالث .

د - بالباب الرابع .

٦ - تقوم وزارةالتخطيط بالمراجعة الفنية للإستخدامات فيما يتعلق :

أ - بالبـــــاب الأول .

ب - بالـباب الثانــي .

جـ - بالبـاب الثالـث.

د - بالبـاب الرابـــع .

٧ - فى نهاية السنة المالية يتم :

أ - إبطال العمل بالاعتمادات الباقية دون صرفها.

ب - ترحيل باقى اعتمادات الاستخدامات والموارد للعام القادم.

جـ - تقديم فائض الاعتمادات الى الجهات الحكومية الأخرى.

د - الاجابة أ ، جـ.

٨ - المراجعة السابقة على الصرف يقوم بها :

أ - الجهاز المركزى للمحاسبات .

ب - وزارة المالية .

جـ - ادارة وأقسام التدقيق والمراجعة بالجهات الحكومية .

د - الاجابة ب ، جـ .

٩ - الجهاز المركزى للمحاسبات جهاز رقابى يتبع :

أ - وزيـــر الماليـــــة .

ب - مجلـــس الوزراء .

جـ - مجلــس الشعــب .

د - رئيـس الجمهوريـة .

١٠- إذا لم يصدرقانون الموازنة العامة للدولة جتى بداية السنه المالية فإنه يتم العمل:

أ - وفقا لمتوسط تقديرات الاستخدامات فى الثلاث سنوات السابقة .

ب - وفقـــا لموازنة العـام السابق .

جـ - وفقا للتقدير الشخصى لادارة كل جهة حكومية .

د - وفقا لمتوسط الاستخدامات الفعلية للثلاث سنوات السابقة .

ثالثاً : اقرأ العبارات التالية جيدا وضع علامة (صح) أمام العبارات الصحيحه وعلامة (X) أمام العبارة غير الصحيحة .

١ - تتكون الموازنة العامة للدولة من موازنة الجهاز الادارى فقط مضافا اليها اجمالى موازنات القطاع العام .

٢ - تنقسم الموازنة العامة للدولة الى موازنة جارية وموازنة استثمارية وموازنة للتحويلات الرأسمالية .

٣ - اعتمدت الموازنة العامة للدولة على التبويب الإدارى فقط دون سائر أسس التبويب الأخرى .

٤ - يقضى التقسيم النمطى بتبويب الاستخدامات الى أربعة أبوب وتبوب الموارد الى خمسة أبواب .

٥ - تخضع موازنة كل من الجهاز الادارى للدولة وموازنة الخدمات الخدمية الى نفس التقسيم النمطى للإستخدامات والموارد .

٦ - تتبع وحدات القطاع العام لنفس الأسس والقواعد التى تتبعها الهيئات الخدمية.

٧ - تقوم الادارة المركزية للموازنة بوزارة المالية باعداد تقديرات الموازنة للجهات الحكومية المختلفة .

٨ - تشكل لجنة بكل وزارة أو هيئة لوضع الإطار العام واقتراح الخطوط العريضة لاعداد مشروع الموازنة العامة للدولة .

٩ -يقوم الجهاز المركزى للمحاسبات فى بداية كل سنه بإرسال منشورا للجهات الحكومية يتضمن القواعد الخاصة باعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ،

١٠ - تقوم وزارة المالية قبل نهاية السنه المالية بفترة وجيزة بارسال منشورا للجهات الحكومية يتضمن القواعد الخاصة باقفال الحسابات واعداد الحساب الختامى .

١١ - تقوم السلطة التشريعية (مجلس الشعب) بأعمال الرقابة الداخلية على تنفيذ الموازنة بالجهات الحكومية .

١٢ - يتضمن الحساب الختامى للدولة الايرادات المتوقع تحصيلها والمصروفات المتوقع إنفاقها خلال الفترة المالية المقبلة .

١٣ -لايجوز النقل من باب الى باب آخر الا اذا كان هناك وفرا وبعد موافقه مجلس الشعب .

١٤ - يتطلب النقل من بند الى بند آخر داخل الباب الواحد موافقة مجلس الشعب .

١٥ - يعتبر الجهاز المركزى للمحاسبات جهازا فنيا تعتمد عليه السلطة التنفيذية فى الرقابة على تنفيذ الموازنة .

١٦ - يمكن لرئيس الوحدة الادارية الترخيص بصرف مبالغ ليس لها اعتمادات مخصصة بموازنة العام الحالى .

١٧ -يجب على الجهات الحكومية توريد ماحصلته من موارد فى نهاية كل ثلاثة أشهر لخزينة وزارة المالية .

١٨ -تتضمن الايرادات السيادية الضرائب والرسوم .

١٩ - تمثل التحويلات الرأسمالية الاستخدامات الرأسمالية خلال فترة الموازنة .

٢٠ - تتضمن مجموعة التمويل الذاتى الايرادات المحصلة من مبيعات المخازن ، ومبيعات ، ومبيعات الأصول الثابتة .

البـــاب الرابـــع

نظـــم المراقبـــة الداخليـــة

مقدمـــة:-

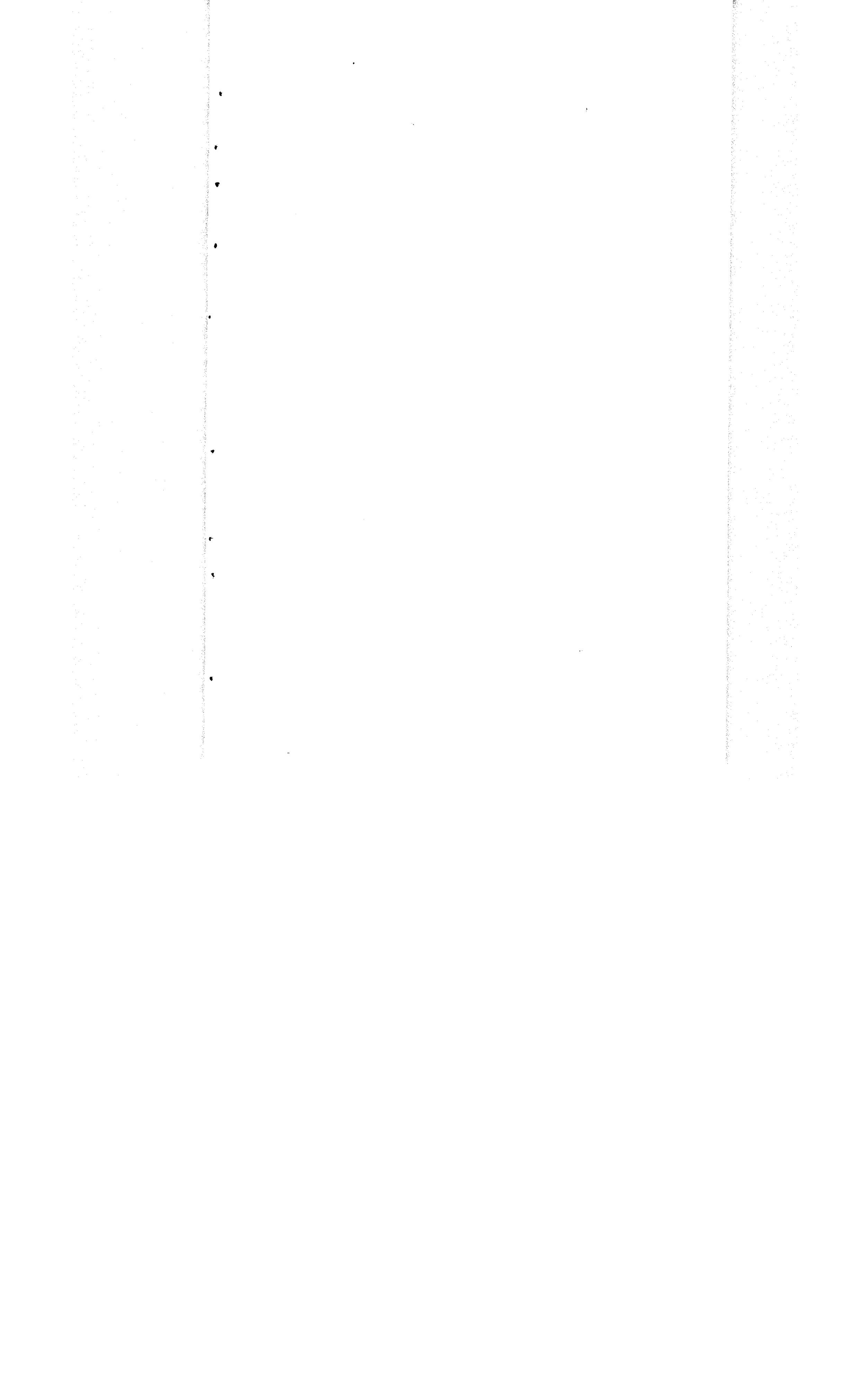
تهدف نظم المراقبة الداخلية بصفة عامة الى التقليل من إحتمالات الخسائر التى يحتمل أن تتحملها الوحدة نتيجة للأخطاء والتلاعب أو سوء إستخدام موارد الوحدة أو إتخاذ قرارات غير رشيدة .

وبالرغم من تنوع وتعدد نظم المراقبة الداخلية فى الوحدة الإدارية الا أنه يمكن حصرها فى مجموعتين رئيسيتين هما نظم المراقبة الإدارية ونظم المراقبة المحاسبية والمالية.

وتعتمد نظم المراقبة الداخلية على مجموعة من الأسس والمبادىء العامة كما يعتمد كل نظام على بعض المقاييس والإجراءات الخاصة التى تتفق وطبيعة النشاط الذى صمم لرقابته.

وتقتصر المناقشة فى هذا الباب على أهم نظم المراقبة الداخلية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنظام المحاسبى الحكومى .وينقسم هذا الباب الى الفصول التالية:

الفصـل الأول : مفهـــوم المراقبـــة الداخليـــة.
الفصل الثانى : المراقبة الداخلية للصرفيات الحكومية
الفصل الثالث : المراقبة الداخلية للمشتريات الحكومية
الفصل الرابـع : المراقبـــة الداخليـــة للسلـــف.
الفصل الخامس: المراقبة الداخلية للمتحصلات غير النقدية.



الفصـــــل الأول

مفهـــوم المراقبـــة الداخليـــــة

تعتبر نظم المراقبة الداخلية أحد المقومات الأساسية التى يعتمد عليها النظام المحاسبى بصفة عامة والنظام المحاسبى الحكومى بصفة خاصة . وتأتى أهمية نظم المراقبة الداخلية وارتباط النظام المحاسبى بها الى أنها تتضمن الاجراءات والارشادات لحسن سير العمل ، كما أنها تتضمن الضوابط الادارية والمالية لكافة الأنشطة بالوحدة الادارية.

تعريف المراقبة الداخلية

درج المحاسبون منذ اكثر من ثلاثين عاماً على تعريف المراقبة الداخلية بأنها تتضمن الخطط والأساليب والمقاييس المتسقة أو المترابطة التى يطبقها المشروع بغرض المحافظة علي الموارد والتحقق من سلامة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها ، وتنمية كفاءة العمليات ، والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

ويتمثل الهدف العام من نظم المراقبة الداخلية في تخفيض درجة تعرض الوحدة للخسائر المادية وغير المادية التى تترتب على الأخطاء المختلفة وعلى سوء إستخدام الموارد الاقتصادية وعلى عدم سلامة الخطط الموضوعة وضعف كفاءة وفعالية تنفيذها ، ويؤدى ذلك الى ضعف القدرة الربحية وتدهور المركز السيولى مما يلقى بظلال الشك حول استمرارية الوحدة. وعلى المستوى التحليلى فإن نظام المراقبة الداخلية الجيد يجب أن يمنع أو يكشف فى وقت مبكر مايلى :

١- التلاعب فى أصول وموجودات الوحدة ويتضمن ذلك حمايتها ضد السرقة والإختلاس.

٢- الأخطاء المحاسبية المقصودة وغير المقصودة.

٣- ضعف كفاءة تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة ومدى الالتزام بها.

٤- مدي ملاءمة الخطط والسياسات الموضوعة وتقويم أسلوب وأساس اتخاذ القرارات.

أنواع نظم المراقبة الداخلية

تنقسم المراقبة الداخلية الى نوعين أساسيين هما نظم المراقبة المحاسبية ونظم المراقبة الادارية

(أ) نظم المراقبة المحاسبية :

تعرف نظم المراقبة المحاسبية بأنها الخطط والإجراءات والأساليب التى تهدف الى المحافظة على الأصول والموجودات وتحقيق سلامة ودقة السجلات المالية أى أن نظم المراقبة المحاسبية تصمم لكى تحقق درجة معقولة من الإطمئنان الي أن :

١- التنفيذ يسير طبقاً للخطط المرسومة .

٢- الإجراءات والأساليب المحاسبية المتبعة تؤدى الي إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها أو المبادىء الأخرى الواجبة الاتباع، ومايشمله ذلك من الإفصاح عن حيازة الأصول والتصرف فيها.

٣- تصحيح الاختلافات بين الموجودات الفعلية وبين ماتظهره السجلات والدفاتر المحاسبية.

ويجب التفرقة بين النظام المحاسبى ونظم المراقبة الداخلية حيث أنها أشمل من النظام المحاسبى حيث تتضمن نظم المراقبة الداخلية عناصر عديدة ليس لها علاقة أو علاقتها ضئيلة بالنظام المحاسبى، ومن أمثلة ذلك حدود السلطات الخاصة بالصرف ، والاعتماد السابق على الصرف ، ومحددات واشتراطات شراء الأصول واستخداماتها.

وتشمل نظم المراقبة المحاسبية - بالاضافة الى السجلات المالية والاجراءات والمقاييس الأخرى التى تهدف الى التحقق من سلامة ودقة البيانات المحاسبية - مجموعة أخرى من الإجراءات والمقاييس تعرف" بالضبط المحاسبى الداخلى" وهى الاجراءات والمقاييس المحاسبية التى تصمم لحماية الأصول ضد التلاعب أو لتجنب حدوث الخسائر . ومن أمثلة تلك الاجراءات الجرد الدورى المفاجىء ونظم المعلومات التى تكفل توفير التقارير وتنسيق العمل بتدعيم الاتصالات وتداول البيانات.بين الأقسام المختلفة ، والموازين الدورية والمطابقات بين الدفاتر والسجلات وعمليات التسويات بينها.

(ب) نظم المراقبة الادارية:

تعرف نظم المراقبة الادارية بأنها خطط المشروع والاجراءات والوسائل المتعلقة باتخاذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية وتحقيق أقصى فعالية كفاءة ممكنة فى إستخدامها.

وتحقيقاً لذلك يتوجب على الادارة تبنى السياسات والاجراءات التى تهدف الى الترشيد فى جميع المجالات وعلى وجه الخصوص الاختيار المناسب للعاملين وتدريبهم ، ونظم الأجور والحوافز وتداول البيانات والمعلومات المتعلقة بالسياسات والإجراءات والاشراف على تنفيذها.

العلاقة بين نظم المراقبة المحاسبية ونظم المراقبة الادارية:

تعتبر نظم المراقبة الادارية الاساس الذى تنبنى عليه نظم المراقبة المحاسبية فالرقابة المحاسبية ماهى الا إنعكاس للسياسات والقرارات الإدارية والتنظيمية . وعلى الرغم من إمكانية التمييز بينهما على أساس الغرض الأساسى لكل منهما الا أن تواجد التداخل والترابط والإتساق بينهما أمراً حتمياً فعلى سبيل المثال سجلات الاعتمادات والارتباطات الخاصة ببنود الموارد والاستخدامات تستخدم فى مجال المراقبة حيث تتعلق بعمليات التحصيل والصرف والدقة الحسابية كما تستخدم أيضاً فى مجال المراقبة الادارية حيث تتعلق بالتعاقدات وتحديد حجم الأعمال المطلوبة وهكذا.

بالإضافة الى ذلك قد يتم دمج اجراءات وأساليب ومقاييس المراقبة الادارية والمحاسبية معاً أو قد تدمج بعضها ويترك البعض الآخر متصلاً أو قد يتم الفصل بينهما ، ويتوقف ذلك على فلسفة وطبيعة الهيكل التنظيمى والإدارى ونوع النشاط الخاضع للرقابة ، فعلى سبيل المثال فإن وجود قسم مستقل فى الهيكل التنظيمى يكون مسئولاً عن طلب البضاعة وإستلامها وفحصها يمكن من تحقيق الكفاءة الادارية فى عمليات استلام وفحص البضاعة والتأكد من صلاحيتها وتوجيه عناصرها ، كما يمكن أيضاً من التحقق من دقة البيانات المحاسبية ومراجعة المستندات من حيث الكميات والأسعار والتوجيه المحاسبى فى السجلات والدفاتر المخزنية.

ويجب على الإدارة عند تصميمها لنظم المراقبة الداخلية أن تقوم بدراسة واعية لامكانيات واحتمالات حدوث الأخطاء المحاسبية والمالية والإدارية والتعرف على أنواع وأهمية كل نوع وتأثيره على درجة كفاءة واستمرار الوحدة الادارية فى أداء المهام الموكولة اليها ، كما يتطلب ذلك أيضاً التمييز بين الأخطاء التى لايمكن تجنبها نتيجة لأنها لاتخضع لسلطة الادارة وتلك الأخطاء التى يمكن تجنبها والتى ينبغى على الادارة تحديد المستويات المقبولة منها.

المقومات الأساسية لنظام المراقبة الداخلية

يتسم نظام المراقبة الداخلية الجيد بمجموعة من المقومات والمبادىء الأساسية الواجب توافرها بصرف النظر عن طبيعة النشاط المراد الرقابة عليه وتتلخص هذه المقومات الأساسية فيما يلى :-

١- تقسيم العمل بتجزئة العملية الواحدة وإسناد كل جزء لمسئول معين لضمان عدم إنفراد شخص واحد بأداء عمل بأكمله وما يوفره ذلك من رقابة بعض المسئولين لعمل الآخرين وجعل الإتفاق والتواطؤ بين بعضهم من الأمور الصعبة.

٢- تحديد سلطات ومسئوليات كل مسئول بحيث يتم فض التشابك والتضارب بين المسئولين

٣- عدم قيام أى مسئول بمراجعة الأعمال التى أداها بما يحقق مبدأ المراجعة وعدم تكرار الأخطاء.

٤- إعطاء الموظف أجازة أو ضرورة قيامه بأجازته السنوية وإسناد عمله الى شخص آخر.

٥- التغيير المفاجىء لاختصاصات وواجبات العاملين.

٦- التفتيش والجرد المفاجىء والدورى على المخازن والخزائن.

٧- إستخدام نظام محاسبى فعال تتوفر فيه عناصر الضبط والرقابة مثل حسابات المراقبة وإعداد الموازين الدورية .

٨- تصميم مجموعة من السجلات والدفاتر البيانية والإحصائية التى تستخدم فى أغراض متابعة التنفيذ.

٩- إستخدام نظام جيد للمعلومات يمكن من سرعة وسهولة الاتصال بين الادارات المختلفة وتوفير تقارير دورية عن أوجه النشاط .

١٠- وجود نظام سليم لتقويم أداء العاملين ومدى الالتزام بالخطط والسياسات المرسومة .

١١- وضع حدود للسلطات المتعلقة بالتصرفات المالية للمستويات الادارية المختلفة ووضع حدود لسلطات حيازة الأصول سواء كانت نقدية أو غير نقدية.

١٢- وجود نظام سليم لتقويم عملية اتخاذ القرارات ووضع السياسات والخطط والحكم على ملاءمتها لظروف وامكانيات الوحدة الادارية.

الفصل الثانى

المراقبة الداخلية للصرفيات الحكومية

يقصد بالصرفيات الحكومية جميع الشيكات وأذون الصرف التى تسحبها الوحدة الادارية لأغراض الوفاء بأجور الموظفين والعاملين وتكلفة المستلزمات السلعية أو الخدمية والمصروفات الجارية والاستثمارية وغير ذلك من الاستخدامات الحكومية.

ويتضمن نظام المراقبة الداخلية للصرفيات الحكومية مجموعة من الإجراءات والقواعد والأساليب الخاصة بعمليات الصرف ودورة مستندية ومحاسبية محددة ، ونقاط مختلفة للمتابعة والرقابة تهدف الى منع أو إكتشاف الأخطاء والتحقق من التزام الوحدة باعتمادات الموازنة ومراعاة التعليمات المالية والإدارية ، ويتم الصرف إما بموجب شيكات حكومية تسحب على البنك المركزى أو بموجب أذون صرف (٩ ع.ح) تسحب على إحدى الخزائن العامة وفقاً للوائح المالية والإدارية.

ونناقش فى هذا الفصل نظام المراقبة الداخلية للصرفيات الحكومية بصفة عامة وعرض أمثلة للنظم الخاصة لبعض الصرفيات الحكومية :

الاجراءات والقواعد العامة للصرفيات الحكومية

للتعرف على نظام المراقبة الداخلية للصرفيات الحكومية بصفة عامة نتعرض للنقاط الآتية :

أولاً :- الأحكام العامة للصرف.
ثانياً :- إستيفاء مستندات الصرف.
ثالثاً :- تسجيل إستمارات الصرف وتتبعها.
رابعاً .- إصدار شيك أوإذن صرف.

أولاً : الأحكام العامة للصرف:

تتلخص فيما يلى الأحكام العامة للصرف والتى وردت فى القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية ١٨١ لسنة ١٩٨٢: (١)

١- لايجوز للجهات الإدارية فتح حساب خارج البنك المركزى أو أحد فروعه الا بموافقة وزارة المالية.

٢- يكون الصرف إما بشيكات تسحب على البنك المركزى أو فروعه أو مراسليه أو أذون صرف تسحب على مكاتب هيئة البريد أو على إحدى الخزائن العامة الأخرى أو غيرهما من الخزائن التى يصدر بها قرار من وزير المالية.

٣- لايجوز الصرف الا بعد الإعتماد الحسابى والإعتماد الادارى لمستندات الصرف من رئيس الحسابات ورئيس الجهة الادارية أو من ينوب عنه.

٤- تصرف المبالغ المستحقة خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ استيفاء المستندات المتعلقة بالصرف.

٥- تصرف مرتبات العاملين التابعين للمحافظات فى المدن والمراكز والأحياء فى مقار أعمالهم بواسطة مندوبى الصرف.

٦- يجوز تحويل مرتبات العاملين ومستحقاتهم الأخرى الى البنوك .

٧- تصرف مرتبات العاملين مقدما فى المواسم والأعياد ومناسبة إنتهاء السنة المالية وفقاً للقرارات التى تنظم ذلك .

٨- على مندوبى الصرف اعادة كشوف الصرف فى خلال خمسة عشر يوماً من الموعد المقرر للصرف الى الوحدة الحسابية مرفقاً بها كافة الأوراق التى توضح ماتم صرفه ومالم يتم وما يفيد توريده بموجب حافظة توريد.

٩- على مندوبى الصرف توريد مالم يتم صرفه من مستحقات بعد مضى خمسة عشر يوماً من الموعد المقرر للصرف الى البنك المركزى أو فروعه أو الى أحد الخزائن العامة.

١٠- للعامل الذى لم يصرف مرتبه الحق فى المطالبة به وصرفه.

١١- تؤول الى الخزانة العامة للدولة مرتبات ومكافآت وبدلات العاملين التى تستحق لهم بصفة دورية اذا لم يطالب بها صاحب الحق خلال خمس سنوات من تاريخ استحقاقها.

ثانياً : إستيفاء مستندات الصرف:

يتم الصرف بناء على استمارات اعتماد صرف ، وتتعدد أشكال ومسميات استمارات الصرف وفقاً لطبيعة المصروف . وتستخدم الاستمارات التالية للصرفيات الحكومية :

استمـــارة (٥٠ ع.ح)	للصرفيات المتنوعة العامة .
استمـــارة(٥١ ع.ح)	لصرف بدلات الانتقال والسفر.
استمـــارة(٦٢ع.ح)	لصرف المبالغ المستعاضة من السلفة المستديمة.
استمـــارة(١٣٢ ع.ح)	لصرف الماهيات والمرتبات.
استمارة(١٣٢ مكرر.ع.ح)	لصرف ماهية موظف واحد.
استمارة(١٣٢ مكررج.ع.ح)	لصرف الماهيات المحولة على البنوك.
استمـارة(١٧٣ ع.ح)	لصـرف مرتـب الإنتقال.

وفى جميع الأحوال يجب التأكد من :

١- مرافقة المستندات المؤيدة للصرف كالفواتير ، تقارير الفحص، أذون الإضافة ، أوراق المناقصة، وخلافة لإستمارات الصرف.

٢- إستيفاء استمارة الصرف لكافة البيانات ولجميع التوقيعات المبينة بها .

٣- يجب أن تكون استمارات الصرف والمستندات المؤيدة لها مستندات أصلية وعدم الإعتراف بصور المستندات والاستمارات وإذا كانت المستندات بدل فاقد يجب التحق من ذلك .

٤- عدم وجود أدنى كشط أو شطب أو تحشير أو تصحيح وضرورة توقيع الموظف المسئول أمام الكشط أو التصحيح إن وجد.

٥- تسجيل عدد المستندات المرفقة باستمارة الصرف فى الخانة المخصصة لذلك بعد ترقيمهم.

٦- ختم جميع مستندات الصرف بختم "روجع" وكذلك بختم "صرف" بعد إنتهاء الصرف لمنع إمكانية استخدامها مرة أخرى.

٧- التأكد من إتمام الصرف لصاحب الحق شخصياً أو لمندوبه.

ثالثاً : تسجيل إستمارات الصرف وتتبعها:

يتضمن نظام المراقبة الداخلية للصرفيات الحكومية إجراءات خاصة تتعلق بمتابعة الصرف تكفل حسن سير العمل وتقليل فرص التلاعب والتواطؤ وتتلخص هذه الإجراءات فيما يلى :-

١- المراجعة الدقيقة لمستندات واستمارات الصرف والتحقق من الالتزام باللوائح والتعليمات المالية والإدارية وأن المصروف مدرج فى إعتمادات الموازنة وأن الإعتماد يسمح بالصرف.

٢- تسجيل طلبات الصرف فى سجل حصر الطلبات الواردة (استمارة ٥٥ ع.ح) ويوضح هذا السجل رقم الطلب والمراحل التى تمر بهـا كل مطالبة من تاريخ ورودها حتى تاريخ إصدار الشيك أو إذن الصرف ، كما يبين هذا السجل أيضاً المسئول عن كل مرحلة وتاريخ اتمامها.

٣- اعداد تقرير شهرى بواسطة رئيس قسم المراجعة يتضمن الطلبات التى تم سحب شيكات أو أذون صرف بقيمتها من واقع سجل حصر الطلبات الواردة وبيان أى تأخير أو تقصير واتخاذ القرارات المناسبة.

رابعاً : إصدار شيك أو إذن صرف:

تتم الصرفيات الحكومية بموجب شيكات مسحوبة على البنك المركزى أو فروعه أو مراسليه أو بموجب أذون صرف (٩ ع.ح) تسحب على هيئة البريد أو الخزائن العامة ، ويتم الصرف بموجب شيك فى الأحوال الآتية:-

أ- إذا كان المبلغ المنصرف يتجاوز خمسة جنيهات وأن المستفيد فى جهة بها فرع أو مراسل للبنك المركزى.

ب- المبالغ المنصرفة للهيئات والمصالح التى لاتتعامل مع هيئة البريد مهما كانت قيمتها.

ويتم الصرف بموجب إذن صرف فى الأحوال الآتية:

أ- إذا كان المبلغ المنصرف لايتجاوز خمسة جنيهات ولايتيسر صرفه من السلفة المستديمة.

ب- إذا كان المبلغ يتجاوز خمسة جنيهات وأن المستفيد في جهة ليس بها فرع أو مراسل للبنك المركزى.

ونناقش فيما يلى إجراءات المراقبة الداخلية الخاصة بالشيكات الحكومية وأذون الصرف.

الشيكــات

تتلخص الإجراءات المتعلقة بالشيكات فيما يلى :-

(أ) إستلام دفاتر الشيكات وحفظها:

١- يتم طلب دفاتر الشيكات اللازمة للوحدة الإدارية من الادارة العامة للحسابات المركزية وتقوم الادارة العامة للحسابات باخطار البنك المركزى والوحدة الطالبة بعدد دفاتر الشيكات المصرح بها عن السنة المالية .

٢- يرسل البنك المركزى دفاتر الشيكات للوحدة الإدارية بالبريد الموصى عليه.

٣- يتم إستلام الشيكات وفحصها للتأكد من سلامة تسلسلها وعددها وصحة البيانات المدونة بها .

٤- يتم تسجيل دفاتر الشيكات الواردة وأرقامها وإعدادها كما يتم تسجيل دفاتر الشيكات المستخدمة فى سجل خاص يوضح حركة ورصيد دفاتر الشيكات .

٥- يرسل البنك المركزى بياناً بعدد الشيكات المرسلة ويقوم مراقب الحسابات بمطابقة ماجاء بالبيان مع سجل دفاتر الشيكات .

٦- تحفظ كعوب الشيكات بمخازن الوحدة الإدارية لمدة خمس سنوات .

(ب) إصدار الشيكات :

١- التأكد من إسم وعنوان صاحب الحق وكتابتهما بوضوح تام.

٢- مراعاة الدقة التامة عند كتابة البيانات وكتابة المبالغ بالأرقام والحروف ويجب عدم ترك فراغات وعدم الكشط والشطب والتحشير وضرورة توقيع المختص أمام كل تصحيح.

٣- الشيكات الملغاة يجب أن تستوفى التوقيع الأول والثانى بما يفيد الإلغاء وضرورة عدم نزع الشيك عن الدفتر.

٤- كتابة عبارة مندوب الصرف بجانب اسم الصراف الذى تسحب باسمه شيكات المرتبات والمهايا وتشطب كلمة" لأمر".

٥- إستعمال المداد الأزرق المائل الى السواد فى كتابة الشيكات وتكتب العبارات المضافة مثل " غير قابل للتحويل " بالمداد الأحمر".

٦- يراعى شطب كلمة "لأمر" عند صرف الإستحقاقات غير الدورية بحيث تصبح الشيكات شخصية وغير قابلة للتظهير .

(جـ) توقيع الشيكات :

١- توقع الشيكات بتوقيعين : التوقيع الأول لرئيس الوحدة الإدارية أو من يفوضه فى ذلك ، والتوقيع الثانى لرئيس أو وكيل الحسابات . ويجب إخطار البنك المركزى والخزائن العامة بهذين التوقيعين وأية تغييرات نهائية أو مؤقتة فيما يتعلق بذلك ويوقع صاحبى التوقيعين توقيعاً مختصراً على كعوب الشيكات ، ويجب قبل التوقيع التحقق من مطابقة قيم الشيكات على الكتابة بالحروف والمدون باستمارة الصرف والتحقق من تأشيرات المراجعين.

٢- مراجعة رؤساء ووكلاء الحسابات لكعوب الشيكات المسحوبة فى اليوم السابق والمسجلة فى دفتر قيد الشيكات مع التوقيع على كعوب الشيكات وعلى الدفتر.

(د) إرسال الشيكات :

١- يتم تسليم الشيكات الى صاحب الحق أو مندوبه بعد الإطلاع على بطاقة تحقيق الشخصية والتوقيع بالاستلام على الإيصال(استمارة رقم ١٣ ع.ح) أو يتم إرساله بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول الى صاحب الحق مهما كانت قيمة الشيك.

٢- الشيكات الصادرة باسم أحد البنوك تسلم بإيصال إستلام (استمارة ٤٧ ح.ع.ح).

٣- ترسل فى آخر كل يوم الى البنك حافظة الشيكات التى سحبت عليه والتى تتجاوز قيمتها ١٠٠ جنيه باستخدام نموذجاً خاصاً بذلك(استمارة ٤٩ ع.ح).

٤- اذا استوجب ايقاف صرف الشيك بعد إرساله أو تسليمه لصاحب الشأن يتعين إخطار البنك بذلك فى الحال.

٥- لاتصرف الشيكات بعد ستة أشهر من تاريخ سحبها ويطلب من صاحب الشأن إعادة الشيك الى الجهة الصادرة لتجديد صلاحيته.

٦- لايجوز لمندوبى الصرف توكيل شخص آخر فى صرف قيمة الشيكات المسحوبة باسمائهم عن المرتبات والأجور والمكافآت ومافى حكمها.

(هـ) ارتداد الشيكات :

يرتد الشيك لأسباب عديدة منها أخطاء فى كتابة الإسم أو العنوان ، وأخطاء فى بيانات الشيك ، وفاة صاحب الحق، و عدم إستحقاق صاحب الحق لقيمة الشيك . وتتم معالجة الشيك المرتد على النحو التالى :

١- إذا كان الخطأ فى بيانات الشيك فيتم تصحيحها بعد اعداد مذكرة بذلك ويرسل مرة أخرى لصاحب الحق.

٢- اذا ارتد الشيك لعدم الاهتداء الى العنوان أو عدم استحقاق صاحب الحق أو وفاته فيجب تسويته محاسبياً بالإضافة الى الايرادات أو لحساب صاحب الحق أو الاستبعاد من المصروفات حسب الأحوال بعد إعداد مذكرة بالغاء الشيك ، ويتم إعادة صرف قيمة الشيك مرة أخرى بناء على طلب صاحب الحق وإعداد مذكرة بالصرف واستيفاء استمارة اعتماد الصرف وإتخاذ كافة الإجراءات المتعلقة باصدار شيك جديد بالإضافة الى إعتماد رئيس الوحدة الادارية بالاستبعاد من الإيرادات إذا كانت قيمته قد أضيفت اليها عند الإلغاء.

(و) فقد الشيكات :

يراعى الآتى عند فقد أحد الشيكات:

١- بمجرد علم الوحدة الإدارية يجب عليها أن تخطر البنك المركزى ويجب الإعلان عن فقد الشيك فى صحيفة الوقائع المصرية.

٢- اصدار شيك جديد ويكتب عليه بين خطين مايفيد أنه بدل فاقد.

٣- إذا كان المسئول عن الفقد أحد البنوك فيجب على الوحدة الادارية أن تحصل على إقرار يتعهد فيه بتحمله النتائج التى تترتب على فقد الشيك.

٤- إذا كان المسئول عن الفقد أحد العاملين بالوحدة الإدارية ولم يكن هو صاحب الحق فى قيمة الشيك فإنه يعاقب عن فقد الشيك وتحصل قيمة الشيك خصماً من مرتبه فى حالة صرفها لغير صاحب الحق.

٥- إذا كان المسئول عن الفقد إحدى الجهات أو الأفراد فعليه أن يودع بالبنك المركزى سندات تعادل قيمة الشيك المفقود أو يقدم ضماناً من أحد البنوك لمدة تسعة أشهر.

(ز) تجديد الشيكات :

تصدر الشيكات الحكومية لمدة ستة أشهر ويمكن تجديدها لمدة ستة أشهر أخرى بشرط التحقق من عدم وجود أى مانع للتجديد ، ويتم التجديد على ظهر الشيك بكتابة العبارة التالية موقعا عليها توقيعا أول وثان مع تحديد التاريخ : " جدد هذا الشيك وأصبح صالحاً للصرف لمدة ستة أشهر أخرى من تاريخه" إذا لم يكن قد تم إضافة قيمة الشيك الى الإيرادات. أما اذا تم اضافة الشيك للإيرادات فيجب الغاء الشيك وإصدار شيكاً جديداً بدلاً منه وإتباع الإجراءات الخاصة بإصدار شيك جديدمع اعتماد الاستبعاد من الايرادات من رئيس الجهة الادارية.

أذون الصرف

تطبق نفس القواعد العامة السابق ذكرها فيما يتعلق بالشيكات، الا أن هناك بعض التفاصيل التى تختلف فى أذون الصرف عنها فى الشيكات والتى تتلخص فيما يلى :

١- تسحب أذون الصرف على هيئة البريد والخزائن العامه وليس على البنك المركزى أو فروعه ومراسليه.

٢- يسرى إذن الصرف لمدة ثلاثة أشهر بخلاف الشهر الذى أصدر فيه ويجدد لمدة ثلاثة أشهر أخرى إذا لم يكن هناك مانع للتجديد.

٣- تستخدم (إستمارة ٥٩ع.ح.) كحافظة يوضح بها إذون الصرف المسحوبة على كل خزينة عامة وترسل الى الخزينة المختصة اذا كانت قيمة إذن الصرف تتجاوز عشرون جنيها.

٤- تستخدم (إستمارة ٥٤ ع.ح.) كسجل أو دفتر لقيد أذون الصرف ويتم ترقيمه ترقيما سنويا.

الاجراءات والقواعد الخاصة ببعض الصرفيات الحكومية:

تختلف طبيعة بنود المصروفات وبالتالى تختلف إجراءات وقواعد المراقبة الخاصة بكل منها .ونناقش فيما يلى بإختصار تلك الإجراءات والقواعد لأهم نوعين من بنود المصروفات.

أولاً : صرف قيمة المشتريات الحكومية:

تتلخص إجراءات وقواعد المراقبة الداخلية لصرف قيمة المشتريات الحكومية فيما يلى :

١- يجب التأكد من وجود الاعتمادات والارتباط بالقيمة قبل إجراءات الشراء والحصول على موافقة السلطة المختصة على الشراء .

٢- التأكد من أن هناك حاجة الى الشراء وليس لمجرد استنفاذ الاعتمادات المالية وخاصة فى نهاية السنة المالية.

٣- التأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للشراء كقانون المناقصات والمزايدات ولائحته التنفيذية ولائحة المخازن واللوائح المالية للموازنة والحسابات فيما يتعلق بطريقة الشراء وأنواع التأمينات.

٤- التأكد من إستلام أمين المخزن للمشتريات بالتحقق من توقيعه على الفاتورة وتاريخ التوقيع.

٥- التأكد من إرفاق جميع المستندات المؤيدة للصرف باستمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع.ح) .ومن أمثلة هذه المستندات :

(أ) اذن إضافة (استمارة ١١٢ ع.ح) الأصناف بالمخازن.

(ب) محضر فحص (استمارة ١٩٤ ع.ح) للأصناف التى تبلـغ قيمتهـا ٥٠ جنيهاً أو أكثر.

(جـ) الفواتير الأصلية للشراء.

(د) العطاءات وصورة من كشوف تفريغ العطاءات (استمارة ١٦٩ ع.ح).

(هـ) أوامر التوريد.

٦- مطابقة فواتير الشراء علـى أذون الإضافـة.

٧- التأكد من سلامة ذمة المورد وعدم وجود أية غرامات أو التزامات عليه والزامه بشروط التعاقد.

ثانياً : صرف مرتبات العاملين:

تمثل الأجور والمرتبات نسبة كبيرة من إستخدامات الموازنة. وتتلخص قواعد وإجراءات المراقبة الداخلية لصرف مرتبات العاملين فى الحكومة فى النقاط الرئيسية التالية :

(أ) اعداد كشوف المرتبات.

(ب) مراجعة كشوف المرتبات.

(جـ) اتخاذ إجراءات الصرف.

وفيما يلى مناقشة موجزة لكل من هذه النقاط:

(أ) اعداد كشوف المرتبات

وتتلخص إجراءاتها فيما يلى :-

١- تعد الجهة الإدارية كشوف المرتبات المستحقة عن الشهر فى يوم ٢٠ منه.

٢- يبين بالكشوف أسماء جميع العاملين وبياناتهم المالية كدرجات العاملين ووظائفهم ورقم صندوق الإدخار الخاص بكل منهم ويوقع رئيس الوحدة بصحة أسماء العاملين وأنهم فى خدمة الوحدة الادارية ويستحقون صرف مرتباتهم.

٣- يتكون إجمالى المستحق للعامل من المرتب الأصلى مضافاً اليه الاعانات والبدلات

والمكافـآت والمرتبـات الأخـرى وحصـة الحكومة فى صناديق التأمين والمعاشات والتأمين الصحى.

٤- يتم حساب المرتب عن جزء من الشهر على أساس عددأيام العمل الفعلية كما يلى:

مقدار المرتب عن الشهر كله × (عدد أيام العمل الفعلية ÷ العدد الفعلى لأيام الشهر).

وبالنسبة لضباط الصف وعساكر الجيش يعتبر الشهر ثلاثون يوماً فى جميع الأحوال.

٥- يراعى أيه تعديلات فى حالة العامل المالية والإجتماعية عند إعداد كشوف المرتبات.

٦- يتم حساب صافى المستحق بعد إستبعاد الاستقطاعات المختلفة من إجمالى المستحق للعامل وتتلخص الإستقطاعات فيما يلى :

- حصة الحكومه فى صناديق التأمين والمعاشات والتأمين الصحى محسوبة على أساس النسب المحددة بمقتضى القوانين واللوائح.
- الدمغات وتشمل دمغة التوقيع والدمغة العادية.
- ضرائب كسب العمل والضرائب الأخرى المختلفة.
- الجـزاءات .
- حصة العامل فى التأمين والمعاشات والإدخار والتأمين الصحى.
- الإستقطاعات الأخرى مثل أقساط التأمين على الحياة والأقساط المستحقة على العامل للشركات والهيئات وأقساط النفقة ورسوم الإشتراكات فى النوادى.

ب- مراجعة كشوف المرتبات:

- يجب أن يتم فصل عملية مراجعة كشوف المرتبات عن عملية اعدادها وعن عملية صرف المرتبات حتى تتحقق مبادىء المراقبة السليمة وفيما يلى اجراءات وقواعـد المراجعـة :

١- يقوم قسم المراجعة بادارة الحسابات بالتأكد من صحة ما جاء بكشوف المرتبات والالتزام بالقوانين واللوائح الواجبة الاتباع.

٢- التأكد من سماح البند وعدم تجاوز الاعتمادات المخصصة.

٣- يخصص سجل للمرتبات (١٢٩ سايرة) ويسجل به أى تعديلات تطرأ على الحالة المالية للعامل أو أية تغييرات تقضى بها اللوائح والقوانين.

٤ - مراجعة كشوف المرتبات علي البيانات المسجلة فى سجل المرتبات .

٥ - مراجعة الاستقطاعات والتأكد من سلامة التوجيه المحاسبى لعناصرها .

٦ - المراجعة الحسابية لكشوف المرتبات لعناصر اجمالى المستحق والاستقطاعات والصافي المستحق صرفه ،وكذلك مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية للتأكد من توازنها الحسابى .

٧ - مراجعة الكشوف بعد صرف المرتبات والتأكد من توريد المبالغ التى لم تصرف لمستحقيها فى خلال المدة المحددة للصرف .

(جـ) اتخاذ اجراءات الصرف :

تتلخص اجراءات صرف المرتبات فيما يلي :

١ - يتم سحب شيكات أو أذون صرف حسب الأحوال بصافى المستحق للعاملين قبل انتهاء الشهر بمدة كافية وتسليمها لمستحقيها أو لمندوبى الصرف مرفقة بكشوف المرتبات .

وبالنسبه للمرتبات المحولة الى البنوك ترسل الشيكات الى البنوك مرفقا بها كشوف المرتبات .

٢ - يجب علي مندوبى الصرف التحقق من شخصية أصحاب الحق أو وكلائهم والتوقيع بالاستلام وأن يتوافر فى التوكيل الشروط القانونية الواجبة الاتباع لضمان صحة التوكيل.

٣ - بعد انتهاء المدة المحددة للصرف تورد المبالغ المستحقة ولم تصرف لمستحقيها وتعاد كشوف المرتبات مرفقا بها حوافظ توريد المبالغ المتبقية وايصالات استلام العاملين لمرتباتهم أو توقيعاتهم.

٤ - يتم التأشير فى سجل المرتبات (١٢٩ سايرة) بما يفيد صرف العامل لمستحقاته عن الفترة أمام اسم العامل أو صفحته فى الخانات المخصصة لذلك .

٥ - تتم المراجعة الدورية لكشوف المرتبات ومرفقاتها والتحقق من سلامة التوقيعات وأن مندوب الصرف أقر بأن العاملين قد صرفوا مستحقاتهم والتحقق من استلام العاملين لها .

الفصل الثالث

المراقبة الداخلية للمشتريات الحكومية

ينظم القانون واللوائح التنفيذية العمليات الخاصة بالمشتريات الحكوميه من حيث الاجراءات العامة المتعلقة بشراء المستلزمات الحكومية وطرق الشراء الواجبة الاتباع في الأحوال المختلفة .

وتقضى القواعد العامة باتباع سياسة مركزية للشراء حيث تحدد وزارة المالية الجهات الأقدر من غيرها على الشراء وألا تلجأ الوحدات الادارية الي الشراء مباشرة الا في حالات خاصة مع وجوب الإسترشاد بالأسعار والمواصفات التى تحددها الجهة المركزية والإلتزام باللوائح والتعليمات التى تحكم عمليات الشراء .

ونتعرض فى هذا الفصل للأحكام العامة للمشتريات الحكومية وطرق تنفيذ عمليات الشراء كما وردت فى القوانين واللوائح المتعلقة بذلك [٢].

أولاً : الأحكام العامة للمشتريات الحكومية

فيما يلي تلخيص لأهم الأحكام العامة التي تتعلق بالمشتريات الحكومية والتي تشكل جزءا رئيسيا من نظام المراقبة الداخلية :

١ - يكون التعاقد فى حدود الاحتياجات الفعلية الضرورية لسير العمل أو الانتاج على أساس دراسة واقعية وموضوعية مع مراعاة مستويات التخزين ومعدلات الاستهلاك ومقررات الصرف . ويحظر الشراء بقصد استنفاذ الاعتمادات المالية وضرورة تبرير المشتريات التى تحدث في الشهر الأخير من السنة المالية .

٢ - يجب أن يكون التعاقد علي أساس مواصفات فنية دقيقة ومفصلة وتراعى المواصفات القياسية المحددة أو طبقا للعينات المحددة الوزن أو المقاس أو الحجم.

٣ - فى حالة الشراء أو التعاقد مع موردين أجانب يجب الحصول على موافقة الوزير المختص .

٤ - يجب الاحتفاظ بالسجلات والنماذج الآتية:

أ- سجل خاص لقيد الموردين الذين تقرر الوحدة الإدارية التعامل معهم ويوضح بهذا السجل بيانات خاصة عن كل مورد.

ب- سجل لقيد الممنوعين من التعامل ويتضمن بيانات عن الموردين الممنوع التعامل معهم والجهة المصدرة لهذا المنع وسببه.

جـ- سجلات ونماذج أخرى عديدة مثل نموذج طلب عطاء سجل قيد العينات وسجل تفريغ المظاريف...الخ .

٥- يحظر على العاملين بالجهات الحكومية والهيئات العامة وجهات القطاع العام وجهات الحكم المحلى التقدم بعطاءات أو عروض لأى من هذه الجهات كما لا يجوز شراء أصناف من هؤلاء العاملين أو تكليفهم بتنفيذ أعمال ويستثنى من ذلك الكتب والأعمال الفنية فى الحدود المرخص بها.

٦- يعين كل وزير أو من يمارس سلطاته الإدارات المركزية والمصالح التى يحق لرؤسائها مباشرة السلطات المتعلقة بالشراء.

٧- تسرى عل عقود الخدمات ومقاولات النقل كافة الأحكام الواردة بشأن المشتريات.

٨- يتعين عندالتعاقد عدم ذكر الأنواع أو الأصناف أو الأرقام الواردة فى قوائم الموردين، كما لا يجوز ذكر علامة معينة أو مواصفات قد تنطبق على نماذج خاصة أو مميزة تحقيقا لتكافؤ الفرص بين الموردين.

ثانيا: طرق تنفيذ المشتريات الحكومية

تتبع الوحدات الإدارية للجهاز الحكومى أحدى الطرق التالية فى تنفيذ مشترياتها:

(ا) المناقصة العامة . (ب) المناقصة المحدودة.
(جـ) المناقصة المحلية. (د) الشراء بالممارسة.
(هـ) الشراء المباشر.

(أ) المناقصة العامة:

يكون التعاقد على شراء المنقولات والخدمات ومقاولات الأعمال ومقاولات النقل عن طريق مناقصات عامة يعلن عنها ويجوز بقرار مسبب إتباع إحدى الطرق الأخرى فى الشراء فى الحدود ووفقا للشروط المحددة فى اللوائح والتعليمات، أى أن المناقصة العامة هى الطريقة العامة والأساسية للشراء فى الوحدات الإدارية الحكومية.

ويتم إتباع الخطوات التالية فى تنفيذ المناقصة العامة:

١- تشكل لجنة فنية لتحديد المواصفات لكل صنف أو خدمة أوعمل ويجب أن يؤخذ فى الإعتبار الإنتاج المحلى كلما أمكن ذلك.

٢- يجب أن تعد الوحدة الإدارية قبل المناقصة كراسة الشروط التى تتضمن شروط العطاءات وقوائم الأصناف أو الخدمات أو الأعمال وملحقاتها وتعتمد من مدير المشتريات وتعطى لكل من يطلبها.

٣- تقوم الوحدة الإدارية المختصة بالإعلان عن المناقصة فى الوقت المناسب فى الجريدة الرسمية كما ينشر عنها مرتين فى جريدة أو جريدتين يوميتين بالعربية واسعتى الإنتشار الا اذا كانت قيمة المناقصة تزيد على ٥٠٠٠٠ جنيه فينشر عنها ثلاث مرات ويبين الإعلان مواصفات الصنف أو العمل المطلوب والجهة التى تقدم اليها العطاءات وموعد تقديمها ومقدار التأمين المؤقت والنهائى ومعلومات عن كراسة شروط العطاء وغيرها من بيانات.

٤- تحدد مدة شهر على الأقل من تاريخ أول إعلان عن المناقصة تقدم خلالها العطاءات، ويقدم مع كل عطاء تأمين إبتدائى قدره ١٪ من مجموع قيمة العطاء فى مقاولات الأعمال ولا يقل عن ٢٪ من قيمة العطاء فيما عدا ذلك.

٥- تسلم العطاءات ومرفقاتها الى مدير المشتريات أو نائبه أو لرئيس القسم المختص وذلك لحفظها فى خزينة مقفلة.

٦- تشكل لجنة لفتح المظاريف حيث تقوم بفتح صندوق العطاءات وتثبت عددها وترقيمها وقدد الأوراق بكل عطاء على أن يقرأ اسم مقدم العطاء والأسعار وجملة العطاء على الحاضرين والتوقيع على العطاء ومظروفه وكل ورقة من أوراق العطاء من أعضاء اللجنة كما يثبت فى السجل الخاص بذلك ، وتسلم التأمينات لمندوب الوحدة الحسابية فى اللجنة كما ترسل العينات المقدمة مع العطاءات الى الجهة الفنية المختصة لإجراء التحليل المطلوب وإرسال تقاريرها الى لجنة البت .

٧- تشكل لجان البت فى العطاءات فى الوزارات برئاسة وكيل الوزارة أو من ينديه وفى المصالح برئاسة رئيس المصلحة أو من ينديه وتقوم هذه اللجنة بما يلى:

- التأكد من مطابقة كشوف التفريغ للعطاءات ودراسة تقرير فحص العينات.

- الغاء المناقصة فى حالة العطاء الوحيد ويجوز بموافقة السلطة المختصة قبول العطاء الوحيد بشرط أن تكون حاجة العمل لاتسمح باعادة طرح المناقصة وألا تكون ثمة فائدة ترجى من إعادتها ، وأن يكون العطاء الوحيد مطابقاً للشروط ومناسباً من حيث السعر.

- إرساء المناقصة على صاحب العطاء الأفضل شروطاً والأقل سعراً ، ويعتبر العطاء المقدم عن توريدات من الإنتاج المحلى أو عن أعمال أو خدمات تقدم بها جهات مصرية أقل سعراً إذا لم تتجاوز الزيادة ١٥٪ من قيمة أقل عطاء أجنبى.

- الإسترشاد بالأسعار الأخيرة السابق التعامل بها محلياً أو خارجياً والاسترشاد بأسعار السوق وإذا رأت اللجنة الغاء المناقصة وإعادتها لارتفاع السعر يجب أن يكون ذلك بقرار مسبب وأن ترفق أوراق المناقصة الملغاة بأوراق المناقصة الجديدة.

- ترفع توصياتها الى رئيس الوحدة الادارية ليتولى إعتمادها إذا كانت المناقصة فى حدود ٥٠٠٠٠ جنيه وإذا زادت القيمة ترفع التوصيات لرئيس الإدارة المركزية اذ لم تزد القيمة عن ٢٠٠٠٠٠ جنيه والى الوزير المختص إذا زادت القيمة عن ذلك.

٨- يقوم مدير المشتريات بإخطار مقدمى العطاءات الذين قبلت عطاءاتهم فى خلال أسبوع واحد على الأكثر من تاريخ اعتماد نتيجة المناقصة ويطالبهم بايداع التأمين النهائى (لايقل عن ٥٪ من القيمة لمقاولات الأعمال أو ١٠٪ فيما عدا ذلك) والحضور لتوقيع العقود ويجب إخطار مقدمى العطاءات التى تم إستبعادها أو غير المقبولة بأسباب الإستبعاد أو عدم القبول . ويعفى من التأمين المؤقت والنهائى الهيئات العامة وشركات القطاع العام والجمعيات ذات النفع العام والجمعيات التعاونية المشهرة.

٩- بعد إيداع التأمين النهائى يحرر العقد ، وتثبت العقود فى دفتر قيد العقود لمتابعة تنفيذها ثم يرسل مدير المخازن أوامر التوريد الى الموردين.

١٠- تورد الأصناف المتعاقد عليها فى المواعيد المحددة الى مخازن الوحدة وإذا تأخر توقع عليه غرامة وفى حالة عدم القيام بالتوريد فإن الوحدة الإدارية إما أن تقوم بشراء الأصناف التى لم تورد على حسابه وتحميله مصاريف ادارية وإما أن تلجأ الى الغاء العقد وتصادر التأمين.

١١- يحتفظ بالتأمين النهائى لدى الوحدة الإدارية حتى يتم التنفيذ النهائى للعقد طبقاً للشروط وبعدها يرد التأمين الى صاحبه .

(ب) المناقصة المحدودة:

يتم الشراء بطريق المناقصة المحدودة فى الحالات التى تتطلب قصر الإشتراك فيها على موردين أو مقاولين معينين من المقيدين بسجل المقاولين والموردين سواء فى داخل أو خارج مصر، على أن تكون قد ثبتت كفايتهم فى النواحى الفنية والمالية وأن تتوافر بشأنهم شروط حسن السمعة .

وترسل الدعوة الى الموردين أو المقاولين للإشتراك فى المناقصة بخطابات موصى عليها وبعلم الوصول ويجوز الإعلان عنها بإذن من رئيس الادارة المركزية وفى هذه الحالة يجب أن تتبع نفس اجراءات نشر المناقصة العامة .

وفيما عدا ذلك تخضع المناقصة المحدودة لنفس القواعد والأحكام واجراءات والشروط الخاصة بالمناقصة العامة.

(جـ) المناقصة المحلية:

يتم الشراء بطريقة المناقصة المحلية في الحالات التي تتطلب سرعة الإنجاز وإذا كانت المشتريات لاتزيد عن ٤٠٠٠٠ جنيه ويقصر الاشتراك فيها على الموردين والمقاولين المحليين الذين تقرر الوحدة الإدارية المختصة التعامل معهم.

وتتبع الإجراءات التالية لتنفيذ المناقصة المحلية:

١- توجه الدعوة بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول الى أكبر عدد ممكن من الموردين والمقاولين المحليين الذين تقرر الجهة المختصة التعامل معهم والمقيدين بالسجل الخاص بذلك ويشرط أن يكونوا مسجلين بالسجل التجاري.

٢- يتقدم الموردون والمقاولون بعطاءاتهم المحلية في المواعيد المحددة مرفقاً بها قيمة التأمين المؤقت .

٣- تفتح العطاءات المحلية في المواعيد المقررة بواسطة لجنة فتح المظاريف ثم تقوم لجنة البت بتقديم توصياتها لاعتمادها من رئيس المصلحة لغاية ٢٠٠٠٠ جنيه ومن رئيس الإدارة المركزية لغاية ٤٠٠٠٠ جنيه ومن الوزير المختص فيما يزيد عن ذلك.

٤- فيما عدا ذلك تسرى كافة أحكام وإجراءات وشروط المناقصة العامة على المناقصة المحلية.

(د) الشراء بالممارسة:

يتم الشراء بطريق الممارسة في الأحوال الآتية:

١- الأشياء المحتكر صنعها أو استيرادها.

٢- الأشياء التي لاتوجد الا لدى شخص بذاته.

٣- الأشياء التي لايمكن تحديدها بمواصفات دقيقة.

٤- الأعمال الإستشارية أو الفنية التى تتطلب بحسب طبيعتها فنيين أو إخصائيين أو خبراء معينين .

٥- الحيوانات والطيور والدواجن على إختلاف أنواعها المطلوبة لأغراض غير التغذية.

٦- حالة الإستعجال أو الحالات التى تقضى المصلحة العامة أن تتم بطريقة سرية أو التى لاتقدم عنها عطاءات فى المناقصات أو التى قدمت عنها عطاءات بأسعار تزيد عن أسعار السوق وكانت الجهة الطالبة فى حاجة عاجلة لاتسمح باعادة طرحها فى مناقصة أخرى .

وتتبع الإجراءات التالية لتنفيذ الممارسة:

١- تشكل لجنة الممارسة برئاسة وعضوية موظفين مسئولين تتناسب وظائفهم وخبراتهم الفنية والمالية والقانونية مع أهمية الصفقة ونوعها.

٢- توجه الدعوة الى أكبر عدد ممكن للمشتغلين بنوع النشاط موضوع الممارسة والمقيدين بسجل الموردين والمقاولين كما يجوز الاعلان عن الممارسة وذلك بترخيص من السلطة المختصة وتتولى لجنة الممارسة اجراء ممارسة الموردين والمقاولين ومناقشتهم فى جلسات علنية مفتوحة ويجب إثبات كافة الإجراءات فى محضر يوقع عليه أعضاء اللجنة.

٣- ترفع اللجنة توصياتها بالنتيجة الي السلطة المختصة بالاعتمادات مالم تكن مفوضة بالتعاقد مباشرة، ويكون إعتماد توصيات لجنة الممارسة من رئيس الجهة الادارية المختص لغاية ٢٠٠٠٠ جنيه ولرئيس الادارة المركزية لغاية ٥٠٠٠٠ جنيه ومن الوزير المختص فيما يزيد عن ذلك .

٤- فيما عدا ذلك تسرى كافة أحكام وإجراءات وشروط المناقصة العامة على الشراء بالممارسة.

(هـ) الشراء المباشر :

يتم الشراء بطريق الإتفاق المباشر فى الحالات العاجلة أو فى حالات الضرورة (مايتعلق بالدفاع والتموين فى بعض الحالات) التى لاتتحمل إجراءات المناقصة وبناء على ترخيص من السلطة المختصة بالتعاقد فيما لايزيد قيمته عن ٢٠٠٠ جنيه بالنسبة للمشتريات العادية والخدمات ومقاولات النقل و ٤٠٠٠ جنيه بالنسبة لمقاولات الأعمال و ٨٠٠٠ جنيه بالنسبة للشراء من شركات محتكرة فى الخارج وليس لها وكلاء فى مصر.

وتتبع الإجراءات التالية لتنفيذ الشراء المباشر:

١- يجب أن تبين الأسباب الملحة التى تقضى باتباع طريقة الاتفاق المباشر ويجب أن يدون الموظف المسئول على مستندات الصرف اقراراً بأن الأصناف والأعمال مطابقة من حيث النوع والمواصفات والغرض المطلوبة من أجله وأن الأسعار مناسبة.

٢- لايجوز تكرار التعاقد بطريق الاتفاق المباشر أكثر من مرة واحدة فى السنة الواحدة بالنسبة لنفس عملية الشراء أو الخدمة أو مقاولات الأعمال أو النقل الا فى حالة الضرورة وبموافقة الوزير المختص.

٣- يكون إعتماد نتيجة التعاقد بطريقة الاتفاق المباشر من رئيس الوحدة الإدارية لغاية ١٠٠٠ جنيه بالنسبة للمشتريات العادية والخدمات ومقاولات النقل، ٢٠٠٠ جنيه بالنسبة لمقاولات الأعمال ، ٤٠٠٠ جنيه بالنسبة للشراء من شركات محتكرة فى الخارج وليس لها وكلاء فى مصر والاعتماد من رئيس الإدارة المركزية فيما عدا ذلك.

الفصـــل الرابـــع

المراقبـــــة الداخليــــة للسلـــــف

يعتبر سحب شيكات على البنك المركزى أو أذون صرف على الخزائن العامة الوسيلة العامة للصرفيات الحكومية الا أن هناك بعض المصروفات صغيرة الحجم ومتكررة التى تشبه المصروفات النثرية يتعذر صرفها بالطريق العادى

وإحكاماً للرقابة على مثل هذه الأنواع وإعمالاً لمبدأ التكلفة والعائد من سحب شيكات أو أذون صرف بمبالغ تافهة وتكرار تلك العملية على مدار الفترة المالية يتبع النظام المحاسبى الحكومى مايسمى بنظام السلف وهناك نوعان من السلف ، السلف المستديمة والسلف المؤقتة.

أولاً :- المراقبة الداخلية للسلف المستديمة

يستخدم نظام السلفة المستديمة فى معالجة المصروفات النثرية الصغيرة الحجم والمتكررة وتتمثل السلفة المستديمة فى تخصيص مبلغ معين لتلك المصروفات يعطى كعهدة لشخص مسئول يسمى " أمين عهدة السلفة المستديمة" حيث يقوم بالإنفاق من هذا المبلغ وتجدد السلفة من وقت لآخر بمقدار ماأنفق منها حتى تعود السلفة الى قيمتها الأصليـة ويطلق على عملية تجديد السلفة "الاستعاضة" ويتم جرد السلفة فى أوقات غير محددة بواسطة مسئول آخر.

ويجب أن يكون أمين العهدة شخص من غير العاملين بإدارة الحسابات وأن تتوافر فيه الشروط الواردة فى اللوائح والتعليمات الخاصة بأرباب العهد.

وللتعرف على إجراءات وقواعد مراقبة السلف المستديمة نتعرض للنقاط التالية:-

(أ) تحديد قيمة السلفة المستديمة .

(ب) تنظيم وقواعد الصرف من السلف المستديمة .

(جـ) المستندات والدفاتر المتعلقة بالسلفة المستديمة .

(د) إستعاضة السلفة المستديمة .

(هـ) جرد السلفة المستديمة.

(أ) تحديد قيمة السلفة المستديمة :

تحدد كل جهة إدارية قيمة السلفة بعد مضى ستة أشهر من تاريخ إنشائها بحيث لاتزيد عن ١٥٠٪ من متوسط المنصرف الشهرى خلال فترة الستة أشهر السابقة. ويصدر بتحديد السلفة المستديمة ترخيص من وكيل الوزارة المختص بناء على طلب رئيس الجهة الإدارية الطالبة.

ويجب مراجعة السلفة المستديمة مراجعة دورية (كل ستة أشهر) للنظر فى تخفيض أو زيادة قيمة السلفة المستديمة ، وإذا تقرر زيادتها فإنه يجب الحصول على ترخيص وكيل الوزارة المختص.

(ب) تنظيم وقواعد الصرف من السلفة المستديمة :

تستخدم السلفة المستديمة بصفة عامة لتغطية المصروفات التى تبلغ عشرة جنيهات فأقل بالإضافة الى ذلك فإن اللائحة المالية حددت بعض البنود الواجب صرفها من السلفة المستديمة مهما كانت قيمتها كما حددت بعض البنود الأخرى التى لايجوز صرفها من السلفة المستديمة[٣]. فالبنود التى تصرف من السلفة المستديمة مهما كانت قيمتها هى :

١- الأصناف الغذائية اليومية التى تشترى فى الحال بسبب تأخر المتعهدين أو رفضهم لمخالفتهم الشروط.

٢- أجور التلغرافات الداخلية والخارجية.

٣- الرسوم الجمركية على طرود البريد الواردة من الخارج.

أما البنود التى لايجوز صرفها من السلفة المستديمة فهى :

بدل السفر أو الماهيات أو الأجور (باستثناء العمال المؤقتين الذين تقل مدة عملهم عن ١٥يوماً)من السلفة المستديمة حيث يجب خصم هذه المصروفات على بنود الموازنة مباشرة.

(جـ) المستندات والدفاتر المتعلقة بالسلفة المستديمة:

يتم الصرف من السلفة المستديمة بمقتضى المستندات التالية:

استمارة (٦٢ مكرر ع.ح) طلب صرف من السلفة المستديمة.

استمارة (١٧٠ مكرر ع.ح) طلب صرف مصاريف الإنتقال .

استمارة (٥٠ع.ح) اعتمـاد الصـرف.

ويجب أن يراعى أمين عهدة السلفة المستديمة مايلى :-

١- التأكد من إعتماد الإستمارات من رئيس الجهة الإدارية أو من ينوب عنه وإرفاق جميع المستندات المؤيدة للصرف بكل إستمارة.

٢- مراجعة المستندات باستمارة الصرف والتحقق من صحة التوقيعات .

٣- تنفيذ الصرف لصاحب الحق بعد التحقق من شخصيته.

٤- إذا لم يتم الصرف خلال عشرة أيام تعاد الاستمارة مع مرفقاتها للوحدة الحسابية للاحتفاظ بها لحين المطالبة بقيمتها.

٥- بالنسبة للصرف باستمارة (٥٠ع.ح) يجب أن تراجع وتعتمد من إدارة الحسابات قبل صرفها.

ويتم التسجيل فى الدفاتر على النحو التالى :-

١- تقوم الوحدة الحسابية باثبات السلفة المستديمة في حسابات جارية شخصية بأسماء أمناء عهد السلفة المستديمة.

٢- تعطى مستندات الصرف أرقاماً مسلسلة سنوية دون تفرقة بين أنواع المصروفات المختلفة.

٣- يقوم أمين عهدة السلفة المستديمة بالقيد فى دفتر مصروفات السلفة المستديمة (استمارة ٦٣ ع.ح) المبالغ التى يتسلمها والمبالغ التى يصرفها مبوبة تبويباً مفصلاً حسب البنود المختلفة للصرف.

٤- يقوم أمين عهد السلفة المستديمة أولاً بأول بإثبات المبالغ المنصرفة تفصيلاً فى كشف أو كشوف طلب استعاضة المنصرف من السلفة المستديمة (استمارة ٦٢ ع.ح).

٥- يتم تسجيل المنصرف من السلفة بأصل قيمته قبل إستقطاع الدمغات حتى يخصم على البنود الخاصة به بالقيمة الأصلية.

٦- تختم مستندات الصرف بعد صرفها بختم " صرف" حتى لايتكرر إستخدامها.

(د) استعاضة السلفة المستديمة :

يستعاض المنصرف من السلفة المستديمة كلما قاربت على النفاذ أو قبل ذلك حسب ظروف كل جهة إدارية على أن تتم الإستعاضة قبل نهاية كل شهر ليتسنى إدراج المبالغ المنصرفة فى حساب الشهر. وتتخذ الاجراءات التالية لاستعاضة السلفة المستديمة :

١- يقوم أمين عهدة السلفة المستديمة بطلب استعاضة المنصرف من السلف المستديمة (استمارة ٦٢ ع.ح).

٢- يرفق بالإستمارة جميع المستندات المؤيدة للصرف خاصة أذون الصرف وإقرار أمين العهدة بأنه صرف المبالغ المطلوبة عنها الاستعاضة بموجب هذه المستندات.

٣- إقرار من الرئيس المباشر لأمين العهدة بأنه راجع المصروفات المطلوب استعاضتها وأنها صحيحة وإعتماد الجهة الإدارية بصرف المبالغ المستعاضة، وأن النقدية الباقية وجدت صحيحة فى يوم طلب الإستعاضة.

٤- تتحدد قيمة المبالغ المستعاضة كالآتى :-

جملة المبالغ المطلوب استعاضتها = جملة المبالغ المنصرفة أو = قيمة السلفة المستديمة

مطروحاً منها النقدية الباقية ، أي أنه عند إستعاضة السلفة وإضافة المبلغ المستعاض للنقدية الباقية لبدء دورة جديدة تعود السلفة لقيمتها الأصلية .

٥- بعد مراجعة الوحدة الحسابية لمستندات الصرف والتحقق من سلامة وقانونية الصرف تصدر شيك أو إذن صرف بقيمة المبلغ المستعاض.

(هـ) جرد السلفة المستديمة :

يتم جرد السلفة المستديمة دورياً خلال الفترة المالية كما يتم جردها فى نهاية السنة المالية.

(١) الجرد الدورى:

يتم جرد السلفة المستديمة مرة على الأقل كل شهر فى أوقات غير معينة أو معلومة وينتدب رئيس الجهة الادارية مسئول للقيام بهذه المهمة بحضور رئيس الحسابات أو من ينوب عنه فى حالة غيابه ويتعين عليه مطابقة حساب السلفة المستديمة بما هو مقيد بدفتر مصروفات السلفة المستديمة(استمارة ٦٣ ع.ح) ويؤشر عليه بما يفيد مراجعة المبالغ المتبقية ونتائج المراجعة(مطابق - عجز - زيادة).

فإذا كانت نتيجة الجرد زيادة ، فيجب على أمين العهدة توريدها ، أما إذا كانت نتيجة الجرد عجزاً يكلف أمين المخزن بسداده فى الحال ويجوز إخطار وزارة المالية بذلــك وتوقيع العقوبات التأديبية اذا استلزم الأمر ، وإذا لم يسدد العجز فى مدى ٢٤ ساعة يوقف أمين العهدة عن عمله وتتخذ الإجراءات الخاصة بحوادث الإختلاس والسرقة.

(٢) الجرد فى نهاية الفترة المالية :

فى نهاية السنة المالية (٣٠ يونيو) من كل عام يتم جرد جميع المبالغ النقدية المتبقية دون صرف حتى يمكن إقفال السلفة المستديمة وتوريد المبالغ المتبقية فى هذا التاريخ على أن يظهر الحساب الختامى للدولة خالياً منها ويتم تجديدها فى أول السنة المالية (أول يوليو) من كل عام .

ثانياً: المراقبة الداخلية للسلف المؤقتة:

يستخدم نظام السلفة المؤقتة فى الظروف التى يتعذر فيها الصرف بالطرق العادية (شيكات أوأذون صرف) وفى الظروف المستعجلة ويصدر الترخيص بالسلفة المؤقتة من رئيس الجهة الادارية اذا كانت قيمة السلفة لاتتجاوز مائة جنيه ومازاد عن ذلك حتى ٥٠٠ جنيه يصدر الترخيص من وكيل الوزارة المختص.

وللتعرف على إجراءات وقواعد مراقبة السلفة المؤقتة نتعرض للنقاط التالية:

(أ) إشتراطات وقواعد السلفة المؤقتة .

(ب) تحديد قيمة السلفة المؤقتة.

(جـ) المستندات والدفاتر المتعلقة بالسلفة المؤقتة.

(د) تسوية السلفة المؤقتة.

(أ) إشتراطات وقواعد السلفة المؤقتة

تتلخص الإشتراطات والقواعد الخاصة بإنشاء السلفة المؤقتة والغرض منها فيما يلى :-

١- لايجوز إطلاقاً الترخيص بسلف مؤقتة للمديرين الماليين أو وكلائهم أو مراقبى ومديرى ورؤساء الحسابات ووكلائهم أو العاملين بإدارة الحسابات.

٢- لايجوز إستخدام السلف المؤقتة لشراء أو دفع نثريات من الممكن تغطيتها من السلف المستديمة.

٣- عدم صرف أكثر من سلفة واحدة لشخص واحد فى وقت واحد ، كما لايجوز الترخيص لصرف عدد كبير من السلف المؤقتة لشخص واحد.فى السنة المالية الواحدة ، ويجب تسوية حسابات كل سلفة على حدة وتقديم مستنداتها فور إنتهاء الغرض منها.

٤- تقدم الجهة الراغبة فى صرف سلفة مؤقتة طلب لإدارة الحسابات تبين فيه الغرض المطلوب من أجله السلفة المؤقتة وقيمتها طبقاً لمواصفات الفنيين المتخصصين.

٥- ترفع ادارة الحسابات مذكرة للسلطة المختصة بالترخيص بصرف السلفة للحصول على موافقتها. وفى حالة الموافقة يتم الصرف باستخدام استمارة إعتماد الصرف(استمارة ٥٠ع.ح).

٦- لايجوز إنشاء سلفة مؤقتة فى الشهر الأخير من السنة المالية الا إذا كان من المؤكد إنجاز العمل قبل نهاية السنة المالية وإذا لم يتم إنجاز العمل المطلوب قبل نهاية السنة المالية يجب تسوية السلفة وتوريد الباقى منها.

(ب) تحديد قيمة السلفة المؤقتة:

يتم تحديد قيمة السلفة المؤقتة وفقاً لدراسة دقيقة بمعرفة المتخصصين فى الأعمال المطلوب من أجلها السلفة ويتم عمل مقايسة عن تلك الأعمال وتتم مساءلتهم عن الفروق بين الإنفاق الفعلى وتقديرات المقايسة.

وقد يتم صرف المبلغ دفعة واحدة إذا كان مقدراً إنجاز العمل بأكمله فور صدور السلفة أو يتم الصرف على دفعات إذا قدر إنجاز العمل خلال مدة طويلة على مدار السنة المالية.

(جـ) مستندات ودفاتر السلفة المؤقتة :

يتم صرف السلفة المؤقتة بموجب استمارة إعتماد الصرف (استمارة ٥٠ع.ح) ويجب أن يرفق بها المستندات المؤيدة للصرف كالمقايسات عن الأعمال المقدر تنفيذها ويتم خصم السلفة على البند المختص مباشرة على أن تقيد فى نفس الوقت فى حسابين نظاميين كأداة لمتابعة السلفة وتسويتها فور انتهاء الغرض منها أو المدة المحددة لها أو مدة الشهرين أو نهاية السنة المالية أيهما يحدث أولاً .

وتمسك إدارة الحسابات سجل لمتابعة مايصرف من السلفة المؤقتة ذات خانات تتضمن تواريخ مراحل طلب السلفة والترخيص بها ومتابعتها وتسويتها.

(د) تسوية السلفة المؤقتة :

يتم تحديد المدة اللازمة لاستيفاء مستندات السلفة المؤقتة ورد المتبقى منها فى قرار الترخيص الذى يصدر بصرفها. ويجب على من بعهدته السلفة أن يقدم المستندات الخاصة بالسلفة وتوريد المبالغ المتبقية بمجرد إنتهاء الغرض من السلفة أو نهاية السنة المالية على الأكثر ويوجب إيصال توريد يرفق مع مستندات تسوية السلفة ويحمل الموظف الذى يتأخر عن التوريد بفوائد تأخير ٦٪ سنوياً مع تعرضه لإتخاذ الاجراءات القانونية المقررة فى ذلك.

وتسوى المبالغ المرتدة اما باستبعادها من المصروفات اذا تم الرد فى نفس السنة المالية لصرف السلفة المؤقتة أو إضافتها للإيرادات المتنوعة اذا تم الرد فى فترة مالية تالية للفترة التى تم فيها الصرف.

ويجب على إدارة الحسابات متابعة تقديم مستندات السلف المؤقتة وتسويتها وعليها رفع الأمر الى المسئولين بالجهة فى حالة عدم تقديم تلك المستندات أو التأخير فى توريد المبالغ المتبقية.

الفصل الخامس

المراقبة الداخلية للمتحصلات غير النقدية

يقصد بالمتحصلات غير النقدية فى النشاط الحكومى الشيكات والحولات البريدية الواردة للجهة الحكومية ويقوم الأفراد أو الهيئات بسداد المستحق عليهم للجهات الحكومية بشيكات مسحوبة على البنوك أو حوالات بريدية مسحوبة على هيئة البريد لصالح الجهة المختصة.

أولا: الشيكات الواردة

تتلخص الإجراءات المتبعة فى الرقابة على الشيكات الوارده فيما يلى:

١- إستلام الشيكات

عند ورود الشيكات باليد أو بالبريد يجب فحصها للتأكد من إنها مسحوبة بإسم الجهة التى إستلمتها، وأنها شيكات مصرفية أو مسطرة ومعتمدة من البنوك المسحوبة عليها بما يفيد أنها مقبولة، ويمكن قبول الشيكات العادية أى غير المعتمدة من البنوك إذا كان الصالح العام ونظام العمل يسمح بذلك مع التأكد من وجود الضمانات الكافية.

ويعد الموظف المختص بتسلم الشيكات كشف أو كشوف بالشيكات الواردة (إستمارة ٤٤ ع.ح) وتعطى أو ترسل لمقدمى الشيكات.

٢- إثبات الشيكات بالدفاتر:

تقيد الشيكات الواردة فى نفس يوم ورودها فى دفتر الشيكات تحت التحصيل بموجب إذن تسوية (إستمارة ٦١ ع.ح).

ويجب على رؤساء ووكلاء الحسابات التحقق من أن جميع الشيكات المسلمه (إستمارة ٥٠ ع.ح).

٣-إرسال الشيكات للبنك للتحصيل:

ترسل الشيكات الى البنك المركزى أو فروعه أو مراسليه للتحصيل فى نفس يوم ورودها أو فى صباح اليوم التالى على الأكثر بعد تظهيرها والتوقيع عليها ممن لهم الحق فى توقيع الشيكات (توقيع أول وتوقيع ثان).

وترفق الشيكات مع كشف إرسال الشيكات الوارده للتحصيل (إستمارة ٤٧ ع.ح) الذى يبين به تفاصيل الشيكات المرسله من حيث إسم الساحب والقيمة وتعطى هذه الكشوف أرقاما مسلسلة سنوياً. وترقم الشيكات فى كل كشف ويكتب رقم الشيك بالكشف على الزاوية العليا من الجهة اليسرى للشيك مسبوقا برقم الكشف.

٤- حالة رد الشيكات دون تحصيل:

يعاد الشيك الى الشخص أو الجهة الصادر منها لتصحيح الخطأ (إن وجد) كما يجب إخطار الشئون القانونية حالة توافر سوء النية من جانب الساحب ويتم إجراء التسوية الدفترية اللازمة بموجب خطاب أو مذكرة البنك.

وتقوم إدارة الحسابات بإعداد مذكرة للإدارة المختصة عند رد الشيك باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لحفظ حقوق الوحدة الإدارية وتبين المذكرة رقم الشيك وقيمته ورقم التسوية التى تم بموجبها إلغاء الشيك وتحفظ المذكرة بملف صاحب الشأن كما يجب إخطار الشئون القانونية إذا توافر .

ثانياً : الحوالات البريدية الواردة :

تتلخص الاجراءات المتبعة فى الرقابة على الحوالات البريدية الواردة فيمايلى :-

١- استلام الحوالات البريدية :

عند ورود الحوالات البريدية باليد أو بالبريد يجب فحصها والتأكد من أنها صادرة باسم الجهة التى إستلمتها وأنها مسحوبة على هيئة البريد بالقاهرة وأنها حوالة بريدية حكومية . ويقوم الموظف باعداد كشف أو كشوف بيان الحوالات البريدية المسلمة (استمارة ٢٥ ع.ح) كما سبق بيانه في حالة الشيكات.

وفى حالة ورود حوالة مسحوبة على مكتب آخر غير مكتب بريد القاهرة يجب إخطار هيئة البريد برقم الحوالة واسم المكتب الصادرة منه والمكتب المسحوبة عليه خطأ لتصحيح الوضع كما يجب إخطار الهيئة فى حالة ورود حوالة بريدية عادية بدلاً من حوالة حكومية. وفى حالة ورود حوالة خطأ باسم جهة ادارية أخرى يجب إجراء التسوية الدفترية اللازمة والمناسبة.

٢- اثبات الحوالات البريدية بالدفاتر:

تقيد الحوالات البريدية فى يوم ورودها بموجب إذن تسوية (استمارة٦١ ع.ح) بالخصم على حساب هيئة البريد ولحساب الايرادات أو أى حساب آخر حسب الأحوال . ثم تقيد الحوالات الواردة كل على حدة فى دفتر العهدة حتى يسهل متابعة توجيهها وسدادها.

ترفق الحوالات البريدية بأذون التسوية الخاصة بها وتحفظ ولاترسل لهيئة البريد حيث تقوم هيئة البريد بسداد قيمة هذه الحوالات تلقائياً ودورياً ويجب على رؤساء الحسابات أو وكلائهم اعتماد أذون التسوية ومراجعتها مع المسجل بكشف أو كشوف الحوالات البريدية المسلمة.

عند ورود حوافظ السداد من هيئة البريد مرفقاً بها كشف أو كشوف تتضمن الحوالات التى تم سدادها تقوم الوحدة الحسابية بمراجعة الحوالات الموجودة لديها على هذه الكشوف ثم يوقع علي الحوالات فى الخانة المعدة لاستلام صاحب الحق أو تختم بخاتم

"صرف" وتقوم الوحدة الحسابية بالتأشير فى دفتر العهدة أمام الحوالات التى تم سدادها .
وبالنسبة للحوالات التى لم يتم سدادها ترسل الجهة الإدارية فى نهاية كل شهر خطاباً الى هيئة البريد لاستعجال سدادها.

٣- حالة فقد الحوالة البريدية:

فى حالة فقد الحوالة البريدية من أحد العاملين بالحكومة يجوز أن تقوم هيئة البريد بسحب صورة ثانية من الحوالة كبدل فاقد ويجب أن تقرر الجهة عدم سبق استلامها لقيمة الحوالة ، وفى حالة فقدها من صاحب الشأن يتقدم الى هيئة البريد لسحب صورة ثانية من الحوالة ويقدمها للجهة المختصة بعد أخذ كافة الضمانات.

هوامش

(١) راجع فى ذلك :

أ- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١بشأن الحسابات الحكومية ، وزارة المالية - جمهورية مصر العربية

ب- اللائحة التنفيذية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ والخاصة بالقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ، وزارة المالية ، جمهورية مصر العربية.

(٢) راجع فى ذلك :

أ- القانون رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ بشأن المناقصات ، وزارة المالية ، جمهورية مصر العربية.

ب- اللائحة التنفيذية رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٣ والخاصة بالقانون رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ ، وزارة المالية ، جمهورية مصر العربية.

أسئلة وتدريبات

أولاً أسئلة مقال

١- تكلم عن مفهوم نظم المراقبة الداخلية وأهميتها بصفة عامة والنظام المحاسبى الحكومى بصفة خاصة .

٢- تكلم عن أنواع نظم المراقبة الداخلية موضحاً الترابط والتكامل بين الأنواع المختلفة .

٣- ماهى المقومات الأساسية لنظم المراقبة الداخلية؟

٤- أذكر أهم القواعد العامة التى تحكم أو تنظم العمليات المتعلقة بالصرفيات الحكومية.

٥- ماهى القواعد الواجب مراعاتها للرقابة على دفاتر الشيكات من حيث استلامها وحفظها وتداولها؟

٦- تكلم عن جوانب الرقابة التى توفرها طريقة المناقصة العامة لعمليات الشراء.

٧- ماهى الضوابط التى تحكم عملية الشراء بالممارسة؟

٨- تكلم عن أوجه الرقابة على السلف المؤقتة.

٩- تكلم عن أوجه الرقابة على السلف المستديمة.

١٠- تكلم عن جوانب الرقابة على الحوالات البريدية الواردة للجهة الحكومية.

ثانياً : إقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة صح أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة غير الصحيحة :

١- يتولى القيام بأعمال نظم المراقبة الداخلية مراقب أو أجهزة خارجية عن الوحدة الادارية.

٢- تختلف نظم المراقبة الداخلية عن النظام المحاسبى الحكومى .

٣- ليست هناك علاقة بين نظم المراقبة المحاسبية ونظم المراقبة الإدارية.

٤- من أهم مقومات نظام المراقبة الجيد أن يقوم بأداء عمل معين موظف واحد من بداية العمل الى نهايته .

٥- أحد مقومات نظام المراقبة الجيد أن يقوم بمراجعة أعمال لم يشترك فى آدائها.

٦- أحد مقومات نظام المراقبة الجيد أن يستقر العمل والبعد عن التغيير المفاجىء للإختصاصات والواجبات

٧- أحد مقومات نظام المراقبة الجيد اسناد عمل موظف معين لشخص آخر لفترة معينة قد تكون خلال إجازته السنوية .

٨- يعتبر تحديد حدود سلطات التصرفات المالية أحد المقومات لنظام المراقبة الداخلية الجيد .

٩- يجوز للجهات الحكومية فتح حسابات فى بنوك أخرى خلاف البنك المركزى دون الحصول على موافقة وزارة المالية.

١٠- يجوز الصرف بعد الإعتماد الحسابى وقبل الإعتماد الادارى للمستندات.

١١- يجوز تحويل مرتبات العاملين ومستحقاتهم على البنوك.

١٢- يجب على مندوبى الصرف توريد المرتبات التى لم تصرف خلال شهرين من الموعد المقرر الى البنك المركزى.

١٣- إذا لم يطالب العامل بمستحقاته خلال سنتين من تاريخ إستحقاقها تؤول الى الدولة.

١٤- يتم سحب شيك لصاحب الحق بعد إستيفاء إستمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع.ح) والمستندات المرفقة لها.

١٥- يتم سحب إذن صرف لصاحب الحق بعد إستيفاء إذن التسوية والمستندات المرافقة لها.

١٦- تصدر الشيكات لمدة سنة قابلة للتجديد .

١٧- تصدر أذون الصرف لمدة ثلاث شهور قابلة للتجديد.

١٨- فى جميع الأحوال يتم تجديد الشيك بكتابة عبارة تفيد التجديد وتاريخه واستيفاء التوقيع الأول والثانى ولايصدر شيك جديد بدلاً من الشيك المراد تجديده.

١٩- تسحب الشيكات إما على إحدى الخزائن العامة أو على البنك المركزى.

٢٠- تسحب أذون الصرف على إحدى الخزائن العامة فقط .

٢١- تقوم لجنة فتح المظاريف بدراسة العطاءات واختيار أفضل عطاء.

٢٢- إذا لم تتجاوز قيمة العطاءات التى تقدمت بها إحدى الجهات المصرية بأكثر من ١٥٪ من قيمة العطاءات المقدمة من جهات أجنبية فيفضل عطاء الجهة المصرية.

٢٣- يهدف التأمين النهائى الى ضمان جدية مقدم العطاء فى دخول المناقصة.

٢٤- يتبع بشأن السلف المؤقتة نظاماً يشبه الى حد كبير نظام صندوق المصروفات النثرية (الصندوق الصغير).

٢٥- يرخص بالسلفة المستديمة لأداء غرض معين يتم بعد إنجازه تسوية السلفة وإقفالها.

٢٦- يتم ترحيل رصيد السلفة المؤقتة فى نهاية العام الى العام القادم.

٢٧- يجوز تخفيض أو زيادة قيمة السلعة المستديمة.

٢٨- تقضى استعاضة السلفة المستديمة باقفالها واعادة فتحها من جديد.

٢٩- يجب على الموظف الذى بعهدته سلفة مؤقتة تسويتها وتوريد النقدية الباقية إن وجدت - والا تحمل بفوائد تأخير قدرها ٦٪ سنوياً .

٣٠- تحدد قيمة السلف المؤقتة على أساس مبلغ ثابت لايتغير من عملية الى أخرى.

الباب الخامس

النظام المحاسبى الحكومى المصرى

- **مقدمة : -**

يتضمن هذا الباب دراسة تحليلية للنظام المحاسبى المطبق فى وحدات الجهاز الحكومى المصرى من حيث الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى بصفة عامة ومايعتمد عليه من مجموعة مستندية ومجموعة دفترية بصفة خاصة .

وينقسم هذا الباب الى الفصلين التاليين:

الفصل الأول : الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى.

الفصل الثانى: المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية للنظام المحاسبى الحكومى.

الفصـــــل الأول

الإطــار العــام للنظــام المحاسبــى الحكومــى

يقصد بالنظام المحاسبى مجموعة العناصر والأساليب الفنية التى تستخدم فى تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومى وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء.

ويتكون أي نظام من عناصر أساسية هى : المدخلات ، عمليات التشغيل، المخرجات ،والتغذية الإسترجاعية. وتتمثل مدخلات النظام المحاسبى الحكومى فى البيانات المالية عن الأحداث أو العمليات أو الأنشطة التى يمارسها الجهاز الحكومى للدولة وتتمثل عمليات التشغيل فى الوظائف الفنية التى تتعلق بتجميع وتبويب وتلخيص وعرض المعلومات وتتمثل المخرجات فى المعلومات الناتجة فى شكل تقارير دورية وختامية تقدم لمستخدمى المعلومات .

أما التغذية الإسترجاعية فهى التى تضمن للنظام توازنه وثباته والمحافظة عليه فى حالة ضبط ورقابة مستمرة.

مقومات النظام المحاسبى الحكومى:

لايختلف النظام المحاسبى الحكومى عن أى نظام محاسبى آخر من حيث المقومات والعناصر الأساسية التى تشكل الإطار العام أو الهيكل العام للنظام .

ويمكن تلخيص المقومات والعناصر الأساسية للنظام المحاسبى الحكومى فيما يلى:

١- المجموعة المستندية :

وتتلخص فى المستندات التى تؤيد العمليات والأنشطة التى تمارسها الوحدات الحكومية وتكون الأساس فى عملية التسجيل والاثبات فى الدفاتر والسجلات.

٢- المجموعة الدفترية :

وتتكون المجموعة الدفترية من مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والتى تتمثل أساساً فى دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وبالإضافة الى ذلك مجموعة الدفاتر والسجلات البيانية أو الإحصائية والتى تتمثل فى الدفاتر والسجلات غير المحاسبية التى تستخدم فى أغراض المتابعة والرقابة.

٣- الدورات المستندية والمحاسبية:

وتتمثل الدورة المستندية فى خطوات تداول المستندات والإجراءات التي تتم عليها طبقاً لنظم العمل وذلك فى حركتها من لحظة نشأتها وحتى اكتمال تنفيذ العمل ومن ثم حفظها ، وتعكس دورة العمل هذه المسئولية عن تنفيذ الأعمال ومدى انجازها.

وتتمثل الدورة المحاسبية فى الدفاتر والسجلات فى مراحل العمل المحاسبى وتمثيل العلاقة بين الدفاتر المختلفة وخاصة التحليلية والإجمالية.

٤- أنظمة المراقبة الداخلية:

وتتلخص أنظمة المراقبة الداخلية فى المنشورات واللوائح التى تنظم وتحكم العمل مثل اللوائح أو المنشورات التى تتضمن القواعد الإدارية والتنظيمية لعمليات الصرف والتحصيل واللوائح والمنشورات الخاصة بالمناقصات والمخازن .. الخ ، بالإضافة الى ذلك تتضمن أنظمة المراقبة الداخلية وسائل وأساليب المراجعة والضبط الداخلى ويدخل فى ذلك موازين المراجعة وكشوف المطابقة الدورية....الخ.

٥- التقارير الدورية والختامية :

وتتلخص فى تقارير متابعة التنفيذ التى تعد دورياً للاستخدام الداخلى من قبل المسئولين بالجهة الحكومية أو من قبل الأجهزة الخارجية المختصة بعملية المتابعة. بالإضافة الى ذلك فإن التقارير الدورية والختامية تستخدم أيضاً لبيان مستوى الإنجاز ومستوى الأداء المالى كأحد عناصر الرقابة على تنفيذ الأعمال .

٦- الموازنة العامة للدولة :

تمثل الموازنة العامة للدولة أحد العناصر الأساسية التى تشكل الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى . فالواقع أنه بجانب كون الموازنة أداة للتخطيط والمتابعة والرقابة فهى تعتبر أداة تنفيذية يتم تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات وفقاً لما جاء بها من إعتمادات ، فهى بذلك تعتبر مرشداً لتنفيذ النشاط الحكومى الذى ينعكس بدوره فى السجلات والدفاتر المحاسبية بالإضافة الى ذلك فإن المستندات والنماذج والدفاتر والسجلات مصممة بشكل يطابق تماماً البنود والمسميات والتبويبات الواردة فى الموازنة.

٧- المفاهيم والمبادىء المحاسبية:

يعتمد النظام المحاسبى الحكومى على مجموعة من المفاهيم والمبادىء التى تحكم التطبيق العملى . وكما سبق القول فإن بعضها تمثل مفاهيم ومبادئ محاسبية عامة والبعض الآخر يمثل مفاهيم ومبادىء محاسبية خاصة بالجهاز الحكومى والوحدات التابعة له.

٨- القوانين واللوائح والمنشورات الحكومية :

تشكل القوانين واللوائح والمنشورات التى تصدرها الأجهزة الحكومية المختصة بعداً هاماً من أبعاد الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى حيث يجب الالتزام بما جاء فيها من تعليمات وقواعد عند تصميم وتشغيل النظام المحاسبى الحكومى.

عناصر النظام المحاسبى الحكومى المصرى:

يوضح الشكل رقم (٢٤) الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى المصرى ويشتمل على المقومات الأساسية للنظام، وتدفق البيانات والمعلومات والعلاقات المتداخلة والمتشابكة بين عناصر النظام ، ونقاط المتابعة والرقابة التى يتضمنها .

ويتضح من هذا الشكل للإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى أنه يتضمن العناصر التالية :

أ- المستندات :

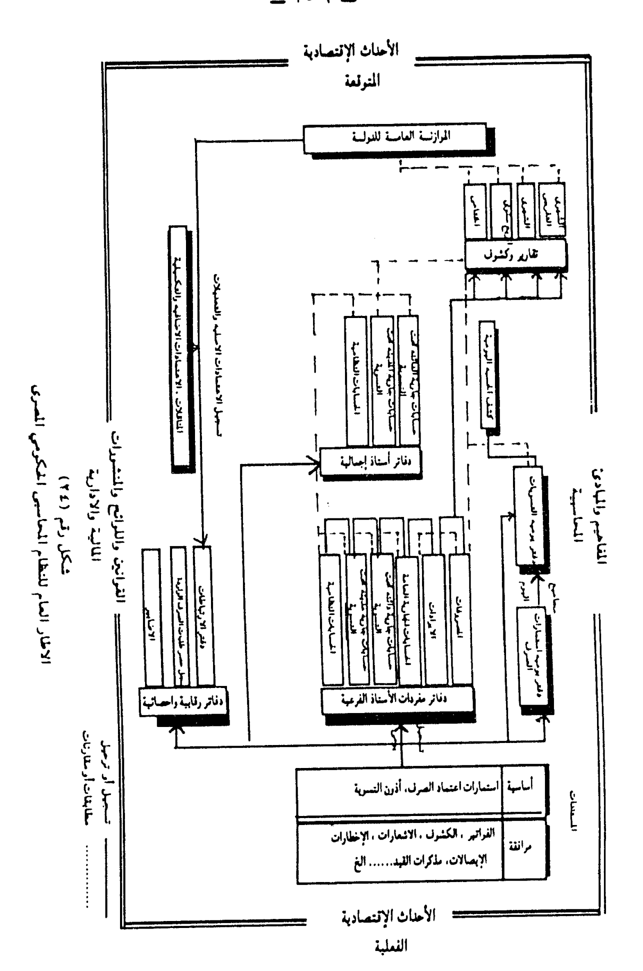
وتتضمن مستندات أساسية أو أصلية وهى إستمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية والمستندات الأخرى المرافقة أو المصاحبة لها مثل الكشوف والفواتير والإشعارات والإخطارات ... الخ.

ب- الدفاتر والسجلات النظامية(المحاسبية):

تتضمن دفتر يومية استمارات الصرف ودفتر يومية التسويات، ودفاتر الأستاذ الفرعية والتحليلية أو التفصيلية ودفاتر الأستاذ الإجمالية ، ويتم التسجيل فى هذه الدفاتر من واقع استمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية والمؤيدة بالمستندات الأخرى المرافقة.

جـ- السجلات الرقابية والإحصائية :

وتتضمن سجلات تهدف الى المتابعة والرقابة وتوفير البيانات اللازمة لذلك ، مثل سجل قيد العقود وسجل الإرتباطات ، وسجل قيد حالات الإختلاس . وتتعدد مصادر القيد فى هذه السجلات فعلى سبيل المثال بالنسبة لسجل الارتباطات يتم تسجيل الإعتمادات من واقع الموازنة وكذلك أية تعديلات على تلك الإعتمادات الأصلية ، ويتم تسجيل الربط من واقع طلب الارتباط ، وأخيراً يتم تسجيل التسديد من واقع استمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية.



شكل رقم (٢٦)
الاطار العام للنظام المحاسبي الحكومي المصري

د- الموازين والكشوف والمطابقات الدورية :

وتهدف الى متابعة ومراقبة أعمال الجهاز الحكومى وأحكام وضبط النظام المحاسبى وتتضمن على وجه الخصوص :

١- كشف الحسبة اليومية وهو يعد عن العمليات اليومية من واقع دفاتر اليومية وتتم مطابقته مع دفاتر الأستاذ الإجمالية والتفصيلية، أى أنه يعتبر ميزان مراجعة يومى.

٢- المطابقة بين دفتر الارتباطات ودفتر مفردات المصروفات فيما يتعلق بالمبالغ المسددة المدونة بدفتر الارتباطات مع المنصرف الفعلى بدفتر المصروفات.

٣- المطابقات الدورية بين دفاتر الأستاذ الإجمالية وبين دفاتر الأستاذ الفرعية المناظرة.

٤- المطابقة بين دفتر اليومية وبين الدفاتر الفرعية.

٥- المطابقات بين كشوف الحسابات الواردة من البنك أو سجلات وزارة المالية وبين دفتر البنك أو الصندوق أو جارى المالية.

٦- المطابقة بين دفتر الحسابات النظامية الاجمالية وبين دفتر مفردات الحسابات النظامية.

هـ- التقارير الدورية والختامية :

وتتضمن التقرير الشهرى والتقرير ربع السنوى (الحساب الختامى) وتجرى المقارنة فى هذه التقارير بين المصروفات والإيرادات الفعلية وبين الإعتمادات المدرجة بالموازنة.

و- الإطار الفكرى :

يرتكز الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى على مجموعة من الفروض والمبادىء والمفاهيم المحاسبية العامة والحكومية.

ز- القوانين واللوائح والمنشورات :

يرتكز الإطار العام للنظام المحاسبى الحكومى على مايصدر من قوانين ولوائح ومنشورات خاصة بالنواحى المالية والإدارية.

ح- الموازنة العامة للدولة:

تمثل الموازنة العاملة للدولة الركيزة الأساسية للنظام المحاسبى الحكومى حيث يرتبط بها إرتباطاً وثيقاً فيما يتعلق بتبويب الحسابات ومسمياتها والإعتمادات الواردة بها والتقارير التى تعد عن تنفيذها والرقابة عليها.

خصائص النظام المحاسبى الحكومي :

يتميز النظام المحاسبى الحكومى المطبق فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة بعدة خصائص نوجز أهمها فيما يلى :-

١- النظام المحاسبى الحكومى نظام موحد يطبق فى جميع وحدات الجهاز الحكومى ، ويتضمن التوحيد تصميم السجلات والدفاتر، الدليل المحاسبى ، والأساليب الفنية المستخدمة فى التسجيل والتصنيف والتبويب والتحليل والعرض، ويتضمن التوحيد أيضاً التعليمات الخاصة بالرقابة المالية.

٢- لايهدف النظام المحاسبى الحكومى فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة الى قياس الربح أو عرض المركز المالى من أصول وخصوم ومن ثم ليس هناك حساب لرأس المال أو للاستهلاك أو للاحتياطيات والمخصصات ، كما أن مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات بمفهومه التجارى غير وارد.

٣- لاتوجد علاقة بين التحصيل والسداد فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل نظراً لاستقلال الفترات المالية وارتباط كل حدث بموازنة مستقلة فيتم إدراج القرض فى فترة الحصول عليه كايرادات ، ويتم إدراج التسديدات فى الفترات التى تدفع فيها كمصروفات.

٤- يطبق عادة الأساس النقدى فى معالجة الايرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات وذلك تطبيقاً لمبدأ إستقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

٥- نتيجة لتطبيق الأساس النقدى ومعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك فإنه يتم إستخدام دفاتر وسجلات بيانية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التى لاتظهر فى الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية .

٦- لاتظهر قيم الأصول الرأسمالية فى الدفاتر نظراً لعدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ، ويقتضى ذلك الإعتماد على نظام العهد باعتباره نظاماً للرقابة الإدارية حيث يظل الأصل فى عهده مسئول معين حتى يصبح غير صالح للاستعمال أو ينتفى الغرض من إستعماله أو يتقرر توجيهه لإستعمال آخر أو نقله لعهدة شخص آخر، فالرقابة المحاسبية على الأصول تكاد تكون غير موجودة بعد إثبات عملية إقتناء الأصل.

٧- يرتبط النظام المحاسبى الحكومى إرتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة للدولة حيث ينبنى النظام حول ماجاء بالموازنة من إعتمادات ومسميات ونماذج وتبويبات .

٨- يختلف النظام المحاسبى المطبق فى الوحدات الحكومية التى تمارس نشاطاً إقتصادياً إختلافاً كبيراً عن النظام المطبق فى الوحدات الإدارية الحكومية نظراً لتباين خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يتضمن النظام المحاسبى الحكومى قدراً من التوحيد يسمح بالتجميع على مستوى الجهاز الحكومى ككل لاعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة.

٩- تتعدد أوجه الرقابة والضبط الداخلى فى النظام المحاسبى الحكومي ويتمثل ذلك فى المطابقات الدورية والختامية التى تجرى بين الدفاتر الإجمالية وبين الدفاتر الفرعية وكذلك الموازين والكشوف الدورية ومطابقتها مع الحسابات فى الدفاتر المختلفة.

الفصـــل الثانـــى

المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية للنظام المحاسبى الحكومى

من أهم المقومات التى يرتكز عليها النظام المحاسبى الحكومى المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية التى تجسد تدفق المعاملات فى الدفاتر والسجلات وتوضح الإجراءات والخطوات الواجب اتباعها لاتمام تلك المعاملات . ونظراً لتعدد تلك المستندات والسجلات نناقش فيما يلى :-

- المجموعة المستندية.
- المجموعة الدفترية.
- الكشوف والموازين الدورية.

أولاً : المجموعة المستندية

طبقاً للائحة المالية يمكن تقسيم المجموعة المستندية الى نوعين أساسيين من المستندات هما :

أ- مستندات أساسية(أصلية)

وتتمثل فى إستمارات إعتماد الصرف وأذون التسوية باعتبارها المستندات الأساسية الضرورية لتسجيل أى عملية مالية فى الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ب- مستندات مرافقة

وهى المستندات التى ترافق أو تصاحب استمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية لتأييد وإثبات صحة المعاملات ، وتتضمن هذه المستندات كشف المرتبات ، وكشف مرتب فردى ، قائمة مطالبة ، مذكرة صرف مكافآت الأعمال الإضافية ، مذكرات القيد أو التسوية الداخلية، كشوف التوريد وقسائم الإيداع ، مذكرات إسترجاع مرتبات ، مذكرات تحصيل غرامات أو جزاءات، مذكرة تمويل الصندوق، شهادات الفحص وإقرارات الإستلام... الخ.

وبطبيعة الحال تختلف المستندات المرافقة المؤيدة لإستمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية وفقاً لكل غرض ولكل عملية حسب طبيعتها. تتطلب عملية صرف مرتبات على سبيل المثال إرفاق كشوف المرتبات وإخطار تحويل الرواتب للبنوك وتتطلب عملية صرف ثمن شراء مستلزمات إرفاق قائمة مطالبة (فاتورة) والمستندات المخزنية مع استمارات اعتماد الصرف كذلك فإن تسجيل مستحقات للجهة يتطلب أن يرفق بإذن التسوية الإشعارات الدائنة ونناقش فيما يلى بالتفصيل استمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية.

جـ- إستمارات اعتماد الصرف

تعتبر استمارات اعتماد الصرف بأنواعه المختلفة المستند الأساسى لجميع الصرفيات الحكومية التى تتطلب إصدار شيك مسحوب على البنك المركزى أو أذن صرف (٩ ع .ح) مسحوب على إحدى الخزائن العامة.

ويمكن تقسيم هذه الاستمارات الى نوعين :

١- استمارات خاصة بالصرفيات من اعتماد الباب الأول من الإستخدامات (الأجور) وتضم:

- استمارة (١٣٢ ع.ح) لصرف الماهيات والمرتبات .
- استمارة (١٣٢ مكرر ع.ح) لصرف ماهية موظف واحد .
- استمارة (١٣٢ مكرر ح.ع.ح) لصرف الماهيات المحولة على البنوك .

٢ – استمارة خاصة بالصرفيات من الأبواب الأخرى (فيما عدا الباب الأول) للإستخدامات وتضم :

- استمارة (٥٠ ع.ح) للصرفيات المتنوعة العامة .
- استمارة (٥١ ع.ح) لصرف مصاريف الانتقال وبدل السفر .
- استمارة (٦٢ ع.ح) لصرف المبالغ المطلوب استعاضتها من السلف المستديمة .

ونظرا للأهمية الخاصة لإستمارة اعتماد الصرف ٥٠ ع.ح علي اعتبار أنها مستند الصرفيات العامة والمتنوعة وأن البيانات التي تحتويها والاجراءات التي تمر بها أشمل وأعم من أى استمارة أخرى ، فسوف يكتفى بعرض وشرح هذه الاستمارة ودورتها الكاملة منذ انشائها وحتى اصدار الشيك أو اذن الصرف المتعلق بها :

استمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع.ح)

تستخدم هذه الاستمارة كمستند لصرف مستحقات الغير سواء أكانت جارية أو استثمارية . كما يقتصر استخدامها فقط على حالة السداد النقدي سواء كـان باذن صـرف (٩ ع.ح) مسحوب على احدى الخزائن العامة أو بشيك مسحوب على البنك المركزى .

وتتكون استمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع.ح) كما يتضح في الشكل رقم (٢٥) من أربعة أقسام هي أ، ب ، ج ، د ، ويهدف كل قسم من هذه الأقسام الى انجاز مرحلة من مراحل اعتماد الصرف، ويتم استيفاء هذا الاستمارة وفقا للتسلسل التالى :

قسم (أ) ويخصص لتسجيل البيانات الخاصة باسم صاحب الحق وعنوانه ، والخزينة المرغوب الصرف منها ، ويوضح هذا القسم أيضا مبالغ الفواتير المرفقة ومبررات الصرف .

قسم (ب) ويخصص لبيان التوجيه المحاسبى والاعتماد الادارى للصرف باثبات البنود أو الحسابات التى يخصم عليها بالقيمـة وبيان الاستقطاعات وحساباتهـا وصافـي

جمهورية مصر العربية

استمارة اعتماد الصرف (استمارة ٥٠ ع.ح)

(أ)

رقم ________

الختم أو التاريخ

بيانات الفواتير			
قرش	جنيه	التاريخ	رقم
		الجملة	

مصلحة : ________

قسم ________

المبلغ المستحق الى ________

الطلبات عليه ، أو :
بموجب ________

صار مراجعته ووجد على صحة ومقدم لاعتماده إداريا وصرف القيمة بواسطة :

- إذن صرف على ________
- شيك على البنك المركزى فى ________
- شيك على الخارج

صاحب الحق أو :
يسحب باسم ________

ويرسل اليه بالعنوان الآتى :

كتب المراجعة

رئيس القسم

________ ١٩

(ب) الكاتب المنوط ________ تقيد فى السجل برقم ________

الختم أو التاريخ

الاعتماد الإدارى ونوع الخصم

عدد المرفقات	بيانات	نوع الخصم: بند	فصل	فرع	قسم	جنيه	قرش

بيانات الاستقطاعات	جنيه	قرش
رسم الدمغة — عادى: قرش جنيه — إضافى: قرش جنيه — دمغة توقيع: قرش جنيه		

صافى القيمة المطلوب صرفها

روجع

رئيس المصلحة ________

علامة ________

فى ________ سنة ١٩

(١) إقرار كاتب سجل الحجوزات والتنازلات — الإمضاء ________

(٢) إقرار بأن القيمة مرتبط بها على الاعتماد المخصص وأن البند المخصص يسمح ولم يسبق الصرف — الإمضاء ________

(أو) بأن المبلغ مضاف بحساب ________ جارى / الإيرادات ________ بتاريخ ________ الإمضاء ________

الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ١٨١٨٠ س ١٩٨٩ - ٣٠٠٠٠

الختم أو التاريخ — (ج) قيد فى سجل رقم ٥٥ "ع . ح" برقم ________ توقيع الكاتب المنوط بالسجل ________

روجع ، فى ________ سنة ١٩ (علامات المراجع ورئيس المصلحة)

يعتمد سحب شيك / إذن صرف ________

وكيل الحسابات — مدير أو رئيس الحسابات ________ فى ________ سنة ١٩ بمبلغ ________

(د) (١) رقم المستند (وهو رقم القيد فى الدفتر رقم ٢٢٤ "ع.ح") ________ إمضاء الكاتب المنوط ________

(٢) قيد فى دفاتر الحسابات المختصة ________

إمضاءات موظفى الشطب

(٣) سحب — شيك / إذن صرف — رقم ________ إمضاء الكاتب المنوط ________

الختم أو التاريخ — (٤) قيد فى سجل — الشيكات / الحوالات — تحت رقم ________ إمضاء الكاتب المنوط ________

(٥) أدرج فى كشف — الشيكات / الحوالات — رقم ________ إمضاء الكاتب المنوط ________

(٦) إستلمت — شيك / إذن صرف — إمضاء طالب أو كاتب الصدير فى ________ سنة ١٩

شكل رقم (٢٥)

استمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع.ح)

المنصرف ، والتأشيرات الواجب استيفائها من موظفى الوحدة الحسابية قبل اعتماد الصرف ، كما يبين فى هذا القسم أيضا عدد المرفقات المؤيدة للصرف .

قسم (ج) ويخصص للاعتماد الحسابى للصرف وذلك باتباع المراجعة الحسابية والتوقيع بصلاحية الصرف واعتماد الشيك أو اذن الصرف .

قسم (د) ويخصص لبيان قيام الوحدة الحسابية باثبات القيود المحاسبية وأرقامها فى الدفاتر والحسابات المختصة. كما يتضمن رقم الشيك أو الأذن ومايفيد تسليمه أو ارساله لصاحب الحق .

ويتضح مما سبق أن استيفاء الأقسام الأربعة لاستمارة اعتماد الصرف يعتبر بمثابة بيان شامل بمبررات الصرف ومستنداته وبنود الموزانة التى يخصم عليها بالمصروفات وتأشيرات المراجعة من الموظفين المختصين وتأشيرات الاعتماد الادارى والحسابى من الرؤساء .

ويلاحظ أيضا أن كل قسم من هذه الأقسام الأربعة يهدف الى بيان مرحلة معينة من مراحل اعتماد الصرف كما يتعين ختم كل قسم بالختم ذو التاريخ تحقيقا لأغراض متابعة التنفيذ والرقابة .

إذن التسوية

يستخدم اذن التسوية (استمارة ٦١ ع.ح) كمستند لاثبات العمليات الخاصة بتحصيل ايرادات الوحدة الادارية وأيضا تلك العمليات التى لايصدر عنها شيك أو أذن صرف (٩ ع.ح) . ومن أمثلة تلك العمليات :

- عمليات تحصيل الايرادات .
- المتحصلات أو المصروفات غير المستوفاه والتي لايمكن اضافتها للايرادات أو خصمها على المصروفات حتى تاريخه .

- العمليات المتعلقة بالحسابات النظامية .
- التسويات المتعلقة بالشيكات وأذون الصرف المسحوبة على الخزائن العامة ، مكاتب البريد ، وتسويات البنك المركزى.
- التسويات مع الجهات الأخرى على سبيل المثال تسوية التأمينات المؤقتة أو النهائية أو خطابات الضمان طرف الجهة الادارية للغير .

ويعد اذن التسوية بمثابة أمر توجيه للقيد المحاسبى حيث يبين أنواع الحسابات المدينة والدائنة المطلوب الخصم عليها أو الاضافة اليها ، وترفق به جميع المستندات اللازمة .

ويتم اعتماد اذن التسوية للتسويات الهامة والخاصة بالعمليات الحسابية من رئيس الوحدة الادارية أو من ينوبه من غير العاملين بالحسابات أما التسويات الأقل أهمية والتي لايكون لها تأثير على إعتمادات الموازنة أو ايراداتها أو حسابات التسوية المدينة والدائنة أو الحسابات الجارية والنظامية مثل تصحيح خطأ أو الغاء شيك أو إذن صرف فيقتصر التوقيع عليها من مدير أو رئيس الحسابات أو من ينوب عنهما.

ويتضح مما سبق أن إذن التسوية يحتوى علي بيانات كاملة تتعلق بمبررات الإضافة أو الخصم أو المستندات المرفقة والمؤيدة لذلك وتأشيرات القيد والمراجعة وتأشيرات الإعتماد الإدارى والحسابى.

ويوضح الشكل رقم ٢٦ اذن التسوية (كشف التسوية):

كشف تسوية

مصلحة - ----------

قيدت تحت رقم -------------- في -------------- سنة ١٩ بحساب شهر --------- سنة ١٩

رقم الصفحة في دفتر الشطب وعلامة كتاب الحسابات	أصول				نوع التسوية	خصوم			
الجملة					الجملة				

على قلم الحسابات أن يورد التسويات الموضحة بعاليه ف الدفاتر .

تحريرا في --------- سنه ١٩٩

رئيس المصلحة

شكل رقم (٢٦)

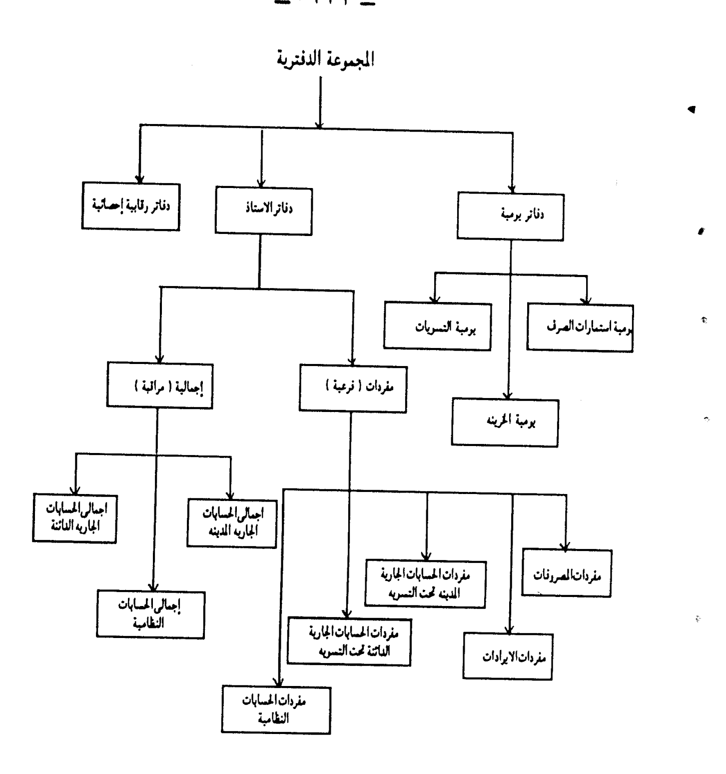
إذن التسوية

ثانياً: المجموعة الدفترية

تتضمن المجموعة الدفترية بالوحدات الادارية الحكومية العديد من الدفاتر التى نتناول أهمها بالشرح بهدف إيضاح طبيعة وإستخدام كل دفتر وطريقة التسجيل به وعلاقته بغيره من الدفاتر.

ويوضح الشكل رقم (٢٧) المجموعة الدفترية - بالوحدات الادارية الحكومية طبقاً للقوانين واللوائح المعمول بها فى مصر [٢] والتى تتلخص فى :

(أ) دفاتر اليومية.
(ب) دفاتر الأستاذ.
(جـ) الدفاتر الرقابية والإحصائية.



شكل رقم (٢٧)

المجموعة الدفتريه فى الوحدات الادارية الحكومية

(أ) دفاتر اليومية

تستخدم الوحدات الادارية الحكومية فى اثبات عملياتها المالية دفترين لليومية هما دفتر يومية استمارات الصرف (٢٢٤ ع.ح) ودفتر يومية التسويات (٢٢٤ع.ح) ويضاف اليهما دفتراً ثالثاً : هو دفتر يومية الخزينة (٤١ ع.ح) ويقتصر إستخدام هذا الدفتر على الخزائن العامة.

دفتر يومية استمارات الصرف:

ويخصص هذا الدفتر لتسجيل استمارات الصرف على إختلاف أنواعها والتى تصدر بشأنها شيكات وأذون صرف ، وتعطى هذه الاستمارات أرقاماً مسلسلة سنوية ابتداء من أول السنة المالية من واقع القيد بهذا الدفتر

ويقسم هذا الدفتر الى جانبين (المدين فى الصفحة اليمنى والدائن فى الصفحة اليسرى) وكل جانب مزود بأعمدة تحليلية يمثل كل منها أحد الحسابات الرئيسية بدفتر الأستاذ ، الى جانب خانة للإجمالى وتخصص الأعمدة التحليلية بالجانب المدين للحسابات التالية :

الإستخدامات ، حسابات تسوية مدينة - حسابات تسوية دائنة - الحوالات - الشيكات - شيكات تحت التحصيل- كفالات - جارى البنك المركزى - حسابات نظامية مدينة - حسابات نظامية دائنة... الخ .

وفى الجانب الدائن تخصص الأعمدة التحليلية لنفس الحسابات فيما عدا استبدال حساب الاستخدامات بحساب الموارد ، وعلى ذلك فإن المبالغ التى فى الخانات المدينة يسجل مجموعها فى الخانة الإجمالية المدينة ، وكذلك بالنسبة للمبالغ التى تسجل بالخانات الدائنة ، ويترتب على ذلك أن مجموع الخانة الاجمالية المدينة لابد وأن يساوى مجموع الخانة الإجمالية الدائنة لكل عملية يتم تسجيلها تطبيقاً لنظام القيد المزدوج .

ويوضح الشكل التالى (٢٨) دفترى يومية استمارات الصرف ويومية التسويات.

منه

استمارة رقم (٢٢٤ ع.ح.)

رقم مسلسل	تاريخ	بيان	استخدامات	حسابات تسوية مدينه	حسابات تسوية دائنة	حوالات	شيكات	نقدية تحت التسوية	شيكات تحت التحصيل	جارى البنك المركزى	حسابات نظامية مدينه	حسابات نظامية دائنة		إجمالى

شكل رقم (٢٨)

دفتر يومية استمارات الصرف / التسويات

له

استمارة رقم (٢٢٤ م.ع.)

موارد	حسابات تسوية مدينه	حسابات تسوية دائنة	حوالات	شيكات	نقدية تحت التسوية	شيكات تحت التحصيل	جارى البنك المركزى	حسابات نظامية مدينه	حسابات نظامية دائنة					إجمالى

تابع شكل رقم (٢٨)

دفتر يومية استمارات الصرف / التسويات

مثال رقم (١)

تمت العمليات التالية فى إحدى الوحدات الادارية بمديرية التربية والتعليم فى اليوم الأول من شهر يناير ١٩٨٦ :-

١- سحبت الوحدة شيكاً لأحد الموردين بمبلغ ١٠٠٠ جنيه سداداً لثمن أدوات كتابية.

٢- سحبت الوحدة شيكا بمبلغ ٥٠٠ جنيه سداداً لفاتورة صيانة.

٣- تسلمت الوحدة شيكاً بمبلغ ٢٠٠ جنيه من أحد المواطنين وذلك قيمة مبالغ سبق أن دفعت اليه بدون وجه حق.

٤- ورد للوحدة حوالة بريدية بمبلغ ١٥٠ جنيه ثمناً لبعض الأصناف القديمة التى باعتها الوحدة لأحد التجار.

٥- ورد للوحدة خطاب ضمان موقع عليه من أحد البنوك المعتمدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه من أحد المقاولين الذى رسى عليه العطاء لتوريد سلع محددة .

٦- سددت الوحدة المبالغ المستقطعة بمعرفتها لمصلحة الضرائب عن شهر يناير سنة ١٩٨٦ وقيمتها ٢٠٠٠ جنيه بشيك وورد اشعار خصم يفيد الصرف.

٧- عهدت المديرية الى الصراف أسامة رستم بالسلفة المستديمة وقدرها ٢٠٠ جنيه وسحبت شيكاً بالمبلغ باسم الصراف.

٨- لم يتسلم أحد العاملين مرتبه وقدره ١٠٠ جنيه عن الشهر السابق.

٩- إرتدت لها حوالة سبق سحبها باسم السيد محمود محمد فى مايو ١٩٨٦ قيمتها ١٥٠ جنيه منها ١٠ جنيه استقطاعات لمصلحه الضرائب .

١٠- وردت اليها حوالة بريدية قيمتها ١٠٠ جنيه ولكنها تخص مديرية التنظيم والإدارة .

١١- وردت اليها المبالغ الآتية كتأمين مؤقت من المتقدمين لعطاء للمديرية :-

١٠٠ نقـــداً
٢٠٠ بشيكات
١٥٠ بحوالات بريدية
١٥٠ بالخصم من تأمين نهائى استحق لأحد المقاولين

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى دفتر ٢٢٤ ع.ح.

تصوير العمليات فى دفترى يومية استمارة الصرف والتسويات (٢٢٤ ع.ج)

أولا: يومية استمارة الصرف (٢٢٤ ع.ج)

م	البيان	إستخدامات	حسابات تسوية مدينة	حسابات تسوية دائنة	شيكات	نقدية تحت التسوية	شيكات تحت التحصيل	كفالات	حوالات	جارى البنك المركزى	حسابات جارية مدينة	حسابات جارية دائنة	حسابات نظامية مدينة	حسابات نظامية دائنة	جملة	موارد	حسابات تسوية مدينة	حسابات تسوية دائنة	شيكات	نقدية تحت التسوية	شيكات تحت التحصيل	كفالات	حوالات	جارى البنك المركزى	حسابات جارية مدينة	حسابات جارية دائنة	حسابات نظامية مدينة	حسابات نظامية دائنة	جملة
١	سداد مصروفات بشيك	١٠٠٠													١٠٠٠				١٠٠٠										١٠٠٠
٢	سداد مصروفات بشيك	٥٠٠													٥٠٠				٥٠٠										٥٠٠
٣	سداد المستحق لمصلحة الضرائب			٢٠٠٠											٢٠٠٠				٢٠٠٠										٢٠٠٠
٤	نشأة سلفة مستديمة										٢٠٠				٢٠٠				٢٠٠										٢٠٠
٥	عدم تسلم موظف لمرتبه					١٠٠									١٠٠											١٠٠			١٠٠
٦	إرتداد حوالة سبق سحبها خطأ								١٤٠		١٠				١٥٠	١٥٠													١٥٠
	إجمالى صرفيات اليوم	١٥٠٠		٢٠٠٠		١٠٠			١٤٠		٢١٠				٣٩٥٠	١٥٠			٣٧٠٠							١٠٠			٣٩٥٠

ثانياً: يومية التسويات (٢٢٤ ع.ج)

م	البيان	استخدامات	حسابات تسوية مدينة	حسابات تسوية دائنة	شيكات	نقدية تحت التسوية	شيكات تحت التحصيل	كفالات	حوالات	جارى البنك المركزى	حسابات جارية مدينة	حسابات جارية دائنة	حسابات نظامية مدينة	حسابات نظامية دائنة	جملة	موارد	حسابات تسوية مدينة	حسابات تسوية دائنة	شيكات	نقدية تحت التسوية	شيكات تحت التحصيل	كفالات	حوالات	جارى البنك المركزى	حسابات جارية مدينة	حسابات جارية دائنة	حسابات نظامية مدينة	حسابات نظامية دائنة	جملة
١	ورود شيكات سبق صرفها						٢٠٠								٢٠٠	٢٠٠													٢٠٠
٢	ورود حوالات بريدية										١٥٠				١٥٠	١٥٠													١٥٠
٣	ورود خطاب ضمان تأمين نهائى							٢٠٠٠							٢٠٠٠											٢٠٠٠			٢٠٠٠
٤	ورود حوالات بريدية										١٠٠				١٠٠											١٠٠			١٠٠
٥	استلام تأمينات مؤقته					١٠٠	٢٠٠				١٥٠	١٤٠			٦٠٠											٦٠٠			٦٠٠
	إجمالى ايرادات (تسوية) اليوم					١٠٠	٤٠٠	٢٠٠٠			٤٠٠	١٤٠			٣٠٤٠	[illegible]										٢٧٠٠			٣٠٤٠
	إجمالى صرفيات اليوم	١٤٠٠		٢٠٠٠		١٠٠			١٤٠		٢١٠				٣٩٤٠	١٥			٣٧٠٠							١٠٠			٣٩٤٠
	إجمالى عمليات اليوم	١٥٠٠		٢٠٠٠		٢٠٠	٤٠٠	٢٠٠٠	١٤٠		٦١٠	١٤٠			٧٠٠٠	٥٠٠			٣٧٠٠							٢٨٠			٧٠٠٠

دفتر يومية الخزينة (٤١ ع.ح)

يستخدم هذا الدفتر فى الوحدات التى تتبعها خزينة عامة فقط والتى تتكون من خزائن وزارة المالية وإدارة الجمارك والموانى والمنائر وخزائن المحافظات والبنك المركزى وفروعه وبعض مكاتب البريد ، وأيضاً صيارف البلاد .

ويعتبر هذا الدفتر عهدة شخصية طرف أمين الخزينة العامة حيث يسجل به حركة النقدية من مقبوضات ومدفوعات بصورة يومية وتحديد رصيد النقدية أول وآخر اليوم .

(ب) دفاتر الأستاذ :

يجرى العمل فى النظام المحاسبى الحكومى على أن يتم التسجيل فى الدفاتر من واقع المستندات الأصلية الأساسية (استمارات اعتمادات الصرف وأذون التسوية) وليس عن طريق الترحيل من دفاتر اليومية ويهدف هذا الإجراء الى أحكام الرقابة المحاسبية وتعزيز الضبط الحسابى حيث يكون التسجيل فى دفاتر الأستاذ تكراراً لما تم تسجيله فى دفاتر اليومية بطريقة مستقلة وبالتالى فإن مطابقة المجاميع بدفاتر اليومية مع مايقابلها بدفاتر الأستاذ تعد أداة للضبط والرقابة .

وتنقسم دفاتر الأستاذ فى النظام المحاسبى الحكومى من حيث أهدافها ومدى التحليل لعناصرها الى دفاتر أستاذ إجمالية ودفاتر أستاذ فرعية (دفاتر مفردات) . وتهدف دفاتر الأستاذ الإجمالية الى الرقابة والضبط الحسابى على دفاتر المفردات أو الدفاتر الفرعية التى تتفرع اليها الدفاتر الإجمالية .

ومن حيث الشكل تنقسم دفاتر الأستاذ فى النظام المحاسبى الحكومى الى دفاتر أستاذ ذات جانب واحد مثل دفتر مفردات المصروفات ودفتر مفردات الإيرادات والى دفاتر أستاذ ذات الجانبين مثل دفاتر الأستاذ الأخرى بخلاف مفردات المصروفات والإيرادات.

ونناقش فيما يلى باختصار دفاتر الأستاذ المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى :

دفاتر حسابات الموازنة

تتضمن دفاتر حسابات الموازنة حسابات المصروفات والإيرادات وتنقسم الى :-

١- دفتر مفردات الاستخدامات (٨١ ع.ح)

يعتبر هذا الدفتر من بين الدفاتر الفرعية حيث يتضمن الحسابات الفرعية أو التحليلية لعمود المصروفات (الاستخدامات) بالجانب المدين بدفترى يومية استمارات الصرف ويومية التسويات . كما يعتبر هذا الدفتر أحد الدفاتر ذات الجانب الواحد (الجانب المدين) .

وتخصص صفحة أو أكثر - حسب الحاجة - من هذا الدفتر لكل باب أو فصل أو بند أو جملة بنود من الإستخدامات ويبين هذا الدفتر معلومات عن التقديرات المعتمدة بالموازنة لكل بند أو فرع فى أعلى كل صفحة تحت عنوان البنود وفروع البنود كما يتم إجراء التعديلات على تلك التقديرات بالمداد الأحمر تحت رقم الإعتماد الأصلى مع ذكر رقم وتاريخ الترخيص بالتعديل .

ويتم تسجيل الاستخدامات فى هذا الدفتر بقيمتها الأصلية وفى نفس اليوم الذى يسحب فيه الشيك أو إذن الصرف فى الخانات المختصة ، أما بالنسبة للاستقطاعات فيتم تسجيلها فى دفتر مفردات الايرادات فى خانة البند المناسب .

وبالنسبة للعمليات التى تكون فيها بنود الإستخدامات دائنة كما فى حالة الاستقطاعات من المصروفات فيتم التسجيل بالمداد الأحمر فى خانة البند المختص على أن يتم طرح هذه المبالغ وإستبعادها فى نهاية اليوم .

ويتم تجميع خانات هذا الدفتر أفقياً ورأسياً والترحيل من صفحة الى أخرى ، ويتم إقفال عمليات اليوم بجمع خانة الإجمالى وتسجيل مجموعها فى خانة اجمالى اليوم ، كما يتم الترحيل والتجميع من صفحة الى أخرى حتى نهاية الشهر ، ويلاحظ أن يكتب الصافى بالمداد الأسود إذا كانت المبالغ المسجلة بالمداد الأحمر أقل من القيم الأصلية ، أما إذا حدث

العكس - وهو نادراً مايحدث - فيكتب الصافى بالمداد الأحمر ويظهر فى كشف الحسبة اليومية بنفس اللون .

٢- دفتر مفردات الإيرادات (٨١ ع.ح)

يعتبر هذا الدفتر من بين الدفاتر الفرعية حيث يتضمن الحسابات الفرعية أو التحليلية لعمود الإيرادات (الموارد) بالجانب الدائن من دفتر يومية استمارات الصرف ويومية التسويات . كما أن هذا الدفتر يعتبر أحد الدفاتر ذات الجانب الواحد (الجانب الدائن) .

ويتم إتباع نفس إجراءات التسجيل والتجميع والترحيل التى تم إتباعها بدفتر مفردات المصروفات (الاستخدامات) السابق ذكره .

ويوضح الشكل رقم (٢٩) نموذج دفتر مفردات المصروفات / دفتر مفردات الإيرادات.

دفاتر الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية

تتضمن مجموعة من الحسابات الوسيطة التى يتم فتحها لغرض معين وتظل مفتوحة بالدفاتر حتى يتم تسويتها جزئياً أو نهائياً بأن يصبح رصيدها صفراً ويتم إضافة (تعلية) قيم العمليات المتعلقة بها بتسجيلها فى الجانب الدائن من هذه الدفاتر ، ويتم تسوية أو إزالة هذه القيم عند إنتهاء الغرض منها بتسجيلها فى الجانب المدين من هذه الدفاتر.

وكان يطلق على هذه الدفاتر حسابات التسوية الدائنة أو دفاتر حسابات الأمانات وهناك نوعين من هذه الدفاتر:

١- دفتر إجمالى الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية (٧١ ع.ح)

يعتبر هذا الدفتر اداة لتحقيق المراقبة والضبط الداخلى حيث يمثل دفتر مراقبة على الحسابات بدفتر مفردات الحسابات الجارية الدائنة (٣٩ ع.ح) ويعرض الشكل رقم (٣٠) هذا الدفتر .

دفتر مفردات المصروفات / الايرادات

استمارة رقم (٨١ ع.ح)

رقم	تاريخ	بيان						جملة	إجمالى اليوم	إجمالى الشهر

شكل رقم (٢٩)
دفتر مفردات المصروفات / الايرادات

(استمارة رقم ٣١ ع.ح) ك ٥

دفتر إجمالي الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية

البند	
إجمالي اليوم	
إجمالي	
جانب الخصم تحت التسوية: جهات حكومية أخرى	
جانب الخصم تحت التسوية: الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات	
جانب الخصم تحت التسوية: المستقطع للضرائب	
حساب الحزامات	
حساب المحجوزات	
ح/ جانب التأمينات: نهائية	
ح/ جانب التأمينات: مؤقته	
البيان	
الاسم	
رقم صفحة دفتر المفردات	
التاريخ	
إجمالي اليوم	
إجمالي	
جانب الخصم تحت التسوية: جهات حكومية أخرى	
جانب الخصم تحت التسوية: الهيئة العامة للتأمين والمعاشات	
جانب الخصم تحت التسوية: المستقطع للضرائب	
حساب الحزامات	
حساب المحجوزات	
ح/ جانب التأمينات: نهائية	
ح/ جانب التأمينات: مؤقته	
البيان	
الاسم	
رقم صفحة دفتر المفردات	
التاريخ	

ك

شكل رقم (٣٠)

دفتر إجمالي الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية

٢- دفتر مفردات الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية (٣٩ ع.ح) .

يتضمن هذا الدفتر الحسابات التفصيلية أو التحليلية للحسابات الجارية الدائنة حيث تتم المطابقة بينه وبين دفتر إجمالى الحسابات الجارية الدائنة (٧١ ع.ج) .

ويعرض هذا الشكل رقم (٣١) نموزجاً لهذا الدفتر ، وتتكون دفاتر الحسابات الجارية الدائنه تحت التسويه من مجموعة دفاتر الحسابات :

- دفتر حساب جارى التأمينات المؤقتة (الإبتدائية) .
- دفتر حساب جارى التأمينات النهائية .
- دفتر حساب تأمينات متنوعة .
- دفتر حساب جارى الحجوزات .
- دفتر حساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (حساب جارى المستحقات عن السنة المالية ....)
- دفتر حساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (عمومى)

ويتم التسجيل فى هذه الدفاتر على النحو التالى :

أ- يتم فى بداية السنة المالية تسجيل أرصدة أول الفترة المالية لهذه الحسابات والتى لم يتم تسويتها حتى نهاية السنة المالية الماضية .

ب- يتم التسجيل فى هذه الدفاتر بعد التسجيل فى دفاتر اليومية

جـ- يتم التسجيل من واقع استمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية بالإجمالى بدفتر إجمالى الحسابات الجارية الدائنة وبالمفردات فى دفتر مفردات إجمالى الحسابات الجارية الدائنة.

د- يعطى لكل عملية رقماً مسلسلاً لتسجيلها .

هـ- يتم التأشير على إستمارات اعتماد الصرف وأذون التسوية بما يفيد التسجيل وتدوين رقم القيد فى الخانات المخصصة لذلك بالاستمارات والأذون .

و- يتم تجميع صفحات هذه الدفاتر وإستخراج أرصدة الحسابات الجارية الدائنة تحت

التسوية تمهيداً لإجراء المطابقات اللازمة مع دفاتر اليومية أو بين اجمالى الحسابات الجارية الدائنه تحت التسوية وبين مفردات الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية.

دفاتر الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية :

تتضمن مجموعة من الحسابات الوسيطة التى يتم فتحها لغرض معين وتظل مفتوحة بالدفاتر حتى يتم تسويتها جزئياً أو نهائياً بأن يصبح رصيدها صفراً ، ويتم إضافة (تعلية) قيم العمليات المتعلقة بها بتسجيلها فى الجانب المدين من هذه الدفاتر ويتم تسوية أو إزالة هذه القيم عند إنتهاء الغرض منها بتسجيلها فى الجانب الدائن من هذه الدفاتر .

وكان يطلق على هذه الدفاتر دفاتر حسابات التسوية المدينة أو دفاتر حسابات العهد، وهناك نوعين من هذه الدفاتر :

١- دفاتر إجمالى الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية (٧١ ع.ح)

يعتبر هذا الدفتر أداة لتحقيق المراقبة والضبط الداخلى حيث يمثل دفتر مراقبة على الحسابات بدفتر مفردات الحسابات الجارية المدينة (٣٩ ع.ح) ويعرض الشكل رقم (٣٢) نموذجاً لهذا الدفتر .

٢- دفتر مفردات الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية (٣٩ ع.ح)

يتضمن هذا الدفتر الحسابات التفصيلية أو التحليلية للحسابات الجارية المدينة حيث تتم المطابقة بينه وبين دفتر إجمالى الحسابات الجارية المدينة (٧١ ع.ح) ويعرض الشكل رقم (٣١) نموذجاً لهذا الدفتر.

وتتكون الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية من مجموعة دفاتر من الحسابات التالية :

- حساب جارى الإعتمادات أو التحويلات النقدية بالخارج .
- حساب جارى الأمانة المدفوعة (متنوعات)
- حساب جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (عمومى) .
- حساب جارى السلف المستديمة .

دفتر الحسابات الشخصية

مفردات الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية

مفردات الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية

استمارة رقم (٣٩ ع.ج)

إسم : --------------------

منه | له

الباقى الشهرى	التاريخ	رقم إذن الصرف أو إذن تسوية	بيان	مفردات	إجمالى	ملاحظات	الباقى الشهرى	التاريخ	رقم إذن الصرف أو إذن تسوية	بيان	مفردات	إجمالى	ملاحظات

شكل رقم (٣١)

دفتر مفردات الحسابات الجارية المدينه / الدائنه تحت التسوية

استمارة رقم (٧١ مكرر ع. ح)

دفتر إجمالى الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية

منه | له

تاريخ	رقم صفحة دفتر المفردات	الاسم	بيان	اعتمادات مفتوحه بالخارج	نقدية بالبريد (امانة)	مبالغ مدينه تحت التسوية	سلف مستديمة	إجمالى	إجمالى اليوم	تاريخ	رقم صفحة دفتر المفردات	الاسم	بيان	اعتمادات مفتوحه بالخارج	نقدية بالبريد (امانة)	مبالغ مدينه تحت التسوية	سلف مستديمة	إجمالى	إجمالى اليوم

شكل رقم (٣٢)

دفتر إجمالى الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية

ويتم التسجيل فى هذه الدفاتر باتباع نفس طريقة التسجيل التى سبق شرحها بالنسبة للحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية .

دفاتر الحسابات الجارية العامة

تتضمن مجموعة من الحسابات التى تهدف الى متابعة حركة النقدية الداخلة للوحدة والخارجة وذلك لوجود فاصل زمنى بين سحب أذون الصرف أو الشيكات المتعلقة بصرفيات الوحدة وبين وصول اخطارات صرفها وخصمها من حساب الوحدة بالبنك المركزى، وكذلك الفاصل بين إستلام الوحدة للنقدية أو الشيكات الواردة للوحدة وبين وصول إخطارات توريد النقدية أو تحصيل الشيكات .

وتتضمن هذه الدفاتر أيضاً حسابات وسيطة الا أنها تختلف عن دفاتر الحسابات الجارية تحت التسوية فى أنها لاتمثل علاقات مديونية أو دائنية للوحدة مع الغير(أشخاص أو وحدات إعتبارية) كما هو الحال فى دفاتر الحسابات الجارية تحت التسوية.

وتتكون دفاتر الحسابات الجارية العامة من مجموعة دفاتر الحسابات التالية :

- دفتر حساب الكفالات (٧٨ع.ح)
- دفتر حساب الحوالات (٥٤ ع.ح)
- دفتر حساب الشيكات (٥٦ ع.ح)
- دفتر حساب النقدية تحت التسوية (٧٨ ع.ح)
- دفتر حساب شيكات تحت التحصيل (٧٨ ع.ح)
- دفتر حساب جارى البنك المركزى (٨٧ ع.ح)

ويعرض الشكل رقم ٣٣ نموذجاً لدفتر حساب الشيكات (٥٦ ع.ح) والشكل رقم (٣٤) نموذجاً لحساب النقدية تحت التسوية (٧٨ ع.ح) .

استمارة رقم (٥٦ ع. ح)

دفتر حساب الشيكات

منـــه | لـــه

اجمالى العمليات		شيكات منصرفة		تاريخ ورقم حافظة البنك	ملاحظة	اجمالى العمليات		شيكات مسحوبة			البنك المحول عليه الصرف	اسم صاحب الحق	المصلحة المخصوم عليها	تاريخ الصرف	ملاحظة
الشهرية	اليومية	القيمة	الرقم			الشهرية	اليومية	المبلغ	المبلغ بالعملة الاجنبية	الرقم					

شكل رقم (٣٣)

دفتر حساب الشيكات

استمارة رقم (٧٨ ع.ح)

دفتر حساب النقدية تحت التسوية

بيان	تاريخ الخصم	رقم إذن التسوية	تاريخ السداد	مفردات	إجمالى اليوم	جملة الشهر	الباقى الشهرى	بيان	تاريخ السداد	رقم إذن التسوية	تاريخ الخصم	مفردات	إجمالى اليوم	جملة الشهر	الباقى الشهرى

شكل رقم (٣٤)

دفتر حساب النقدية تحت التسوية

دفاتر الحسابات النظامية :

تتضمن مجموعة من الدفاتر التى تهدف الى التذكير بالعمليات التى لم تستكمل بعد ومتابعة تسويتها فى الدفاتر ، حيث يمثل كل عملية حسابين متقابلين يصبح رصيدهما صفراً عند إنجاز العملية بالكامل. لذلك فإن هذه الحسابات تنقسم الى :

١- دفاتر حسابات نظامية مدينة
٢- دفاتر حسابات نظامية دائنة

وهناك نوعين من دفاتر الحسابات النظامية المدينة والدائنة :-
١- دفاتر اجمالى الحسابات النظامية(٧١ ع.ح)
٢- دفاتر مفردات الحسابات النظامية(٧٨ ع.ح)

وتتكون دفاتر الحسابات النظامية من مجموعة الحسابات المتقابلة التالية :

(١) دفتر حساب الديون المستحقة للحكومة	(١) دفتر حساب تسوية مطلوبات الحكومة
(٢) دفتر حساب المبالغ المدفوعة مقدماً عن إستخدامات	(٢) دفتر حساب الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدماً
(٣) دفتر حساب المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة طرف...	(٣) دفتر حساب الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة.
(٤) دفتر حساب المبالغ المفتوح عنها اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج	(٤) دفتر حساب الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج
(٥) دفتر حساب الكفالات عن تأمينات الغير- مؤقتة	(٥) دفتر حساب تأمينات الغير مؤقتة - مقابل خطابات ضمان
(٦) دفتر حساب الكفالات عن تأمينات الغير- نهائية	(٦) دفتر حساب تأمينات الغير نهائية - مقابل خطابات ضمان .

(جـ) الدفاتر الرقابية والاحصائية

تمسك الوحدات الإدارية الحكومية الى جانب الدفاتر المحاسبية السابق ذكرها مجموعة أخرى من الدفاتر الرقابية والسجلات الإحصائية التى تهدف الى المساعدة فى متابعة تنفيذ الموازنة وتحقيق رقابة فعالة على إستخدامات وموارد الوحدة الإدارية . وقد سبق الإشارة لأهمية الدفاتر الرقابية والإحصائية فى النظام المحاسبى الحكومى نظراً لطبيعته وأهدافه وأسس القياس المحاسبى التى تختلف عن النظم المحاسبية الأخرى .

ونناقش فيما يلى باختصار أهم هذه الدفاتر:

أولاً : دفتر الإرتباطات (استمارة ٢٩١ع.ح) استمار ٢٩٢ ع.ح):

تمثل الإستمارة ٢٩١ سجل الإرتباطات الخاص بالوحدة الحسابية بينما تمثل الإستمارة ٢٩٢ سجل الارتباطات الخاص بالمراقبة المالية .

ويخصص هذا الدفتر لمتابعة الصرف من اعتمادات الموازنة الخاصة بالوحدة الادارية بغرض تلافى تجاوز الصرف حدود الاعتمادات المقررة أو الصرف فى غير الغرض المخصص من أجله ، ولايجوز الارتباط بأى مصروف الا بعد الحصول على الترخيص اللازم بما يفيد أن البند يسمح بالصرف وإثبات ذلك على استمارة اعتماد الصرف بالقسم (ب) .

ويعرض الشكل رقم (٣٥) نموذجاً لهذا الدفتر.

ثانياً : دفتر قيد المحجوزات والتنازلات والتوكيلات (٦٠ ع.ح):

ويستخدم هذا الدفتر لقيد المبالغ المستحقة للغير والمحجوز عليها أو المتنازل عنها ، ويسلسل قيد الأسماء بالدفاتر تبعاً للحروف الأبجدية وكذلك تسلسل الأسماء تسلسلاً عددياً فى كل حرف من الحروف ، مع التأكد قبل القيد فى الدفاتر من أن الإسم المحجوز عليه لم يسبق إدراجه ، وإذا إتضح أنه سبق قيده فيجب أن يشار أمام القيد السابق الى رقم القيد اللاحق وأن يشار أمام القيد اللاحق الى رقم القيد السابق.

وزارة الخزانة

سجل الارتباطات الخاص بالمراقبات المالية

استمارة رقم (٢٩٢ ع. ج)

الوحدة الحسابية ---------- وزارة -------- مصلحة --------

قسم -------- فرع -------- فصل ---------- باب -------- بند --------- جنيه

الربط المدرج بالميزانية --------------------------------

اعتمادات اضافيه بالقانون رقم -------- لسنه ----------

تجاوزات مرخص بها	كتاب رقم ------- بتاريخ ----- صادر من ------
اعتمادات منقوله أو	كتاب رقم ------- بتاريخ ----- صادر من ------
وفور مرتبط بها	أو موافقة------ بتاريخ ----- صادر من ------
الربط المعدل	

رقم الارتباط المسلسل	رقم الملف	رقم وتاريخ خطاب الجهه الطالبه	رقم وتاريخ الترخيص	الموضوع	المبلغ المرتبط به		الباقى من الاعتماد		حركة الصرف على الإرتباط											
									المنصرف فى خلال شهر		الباقى		المنصرف خلال شهر		الباقى		المنصرف خلال شهر		الباقى	
					مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه

شكل رقم (٣٥)

دفتـر الإرتباطـات

ويجب الرجوع الى هذا الدفتر قبل إتمام عمليات الصرف مع التوقيع بما يفيد ذلك فى القسم (ب) من استمارة إعتماد الصرف فى الخانات المخصصة لذلك وتدرج بهذا الدفتر أولاً بأول جميع التعديلات التى تبلغ للوزارة أو المصلحة بشأن الحجوزات والتنازلات والتوكيلات حين استلام الاخطارات الواردة بشأنها.

ثالثاً : دفتر حصر طلبات الصرف الواردة (٥٥ع.ح)

ويستخدم هذا الدفتر فى حصر إستمارات اعتماد الصرف بمجرد ورودها الى ادارة الحسابات ويعطى لكل منها رقم قيد يدون فى الخانة المخصصة لذلك على الاستمارة ، كما يقيد تاريخ تحويل الاستمارة للمراجعة وتاريخ اعادتها ثم تاريخ ارسالها لقلم الشطب مع التوقيع بالاستلام فى كل حالة حتى يتم اصدار شيك أو إذن صرف ، ويهدف هذا الدفتر الى تحديد المسئولية فى حالة تأخير الصرف عن المواعيد المقررة أو فى حالة فقد المستندات .

ويعرض الشكل رقم (٣٦) نموذجاً لهذا الدفتر.

رابعاً :- دفتر حصر المبالغ المتأخر تحصيلها من ديون ورسوم ومستحقات أميرية:

ويخصص هذا الدفتر لحصر المبالغ المتأخر تحصيلها من أموال أطيان وعوائد وأملاك ورسوم سيارات وإيجارات وأقساط مبيعات الأراضى وغير ذلك من الرسوم والمستحقات الأميرية ولكل نوع على حدة ، ويسدد فى هذا الدفتر جميع مايحصل أو يصدر أمر بالتجاوز عن هذه المبالغ سواء كانت مسجلة فى السنة الحالية أو فى السنوات السابقة.

خامساً :دفتر قيد عقود المقاولات (١٧٨ع.ح) :

وتثبت بهذا الدفتر البيانات الخاصة بكل عقد من عقود المقاولات ويدون فيه أولا بأول كل مبلغ يصرف للمقاولين.

دفتر حصر طلبات الصرف الواردة

استمارة رقم (٥٥ ع.ح)

رقم مسلسل (١)	تاريخ الورود (٢)	الجهة الواردة منها (٣)	قيمة الاستمارة (٤)	صاحب الحق (٥)	تاريخ التسليم للمراجعة (٦)	إمضاء المستلم (٧)	تاريخ إعادتها من المراجعة (٨)	تاريخ التسليم لقلم الشطب (٩)	إمضاء المستلم (١٠)	الجهة المحول عليها (١١)	رقم إذن الصرف أو الشيك (١٢)	تاريخ تصدير إذن الصرف أو الشيك (١٣)	ملاحظات (١٤)

شكل رقم (٣٦)

دفتر حصر طلبات الصرف الواردة

سادساً :دفتر قيد عقود الإيجارات (١٧٩ع.ح).

ويخصص هذا الدفتر لقيد عقود إيجارات الأمكنة والأراضى المستأجرة وقيمة مايصرف من هذه الإيجارات وتثبت به كافة البيانات الخاصة بكل عقد.

سابعاً :- دفتر قيد حوادث الاختلاس والسرقات والإهمال (٢٩٠ع.ح) :

ويخصص هذا الدفتر لقيد البيانات المتعلقة بحوادث الإختلاس والسرقات والأهمال أولاً بأول وذلك للحد من هذه الحوادث ومحاولة تلافيها.

ثامناً : الأضابير (١٠١ سايرة):

تعد الأضابير بمثابة ملفات لحفظ مستندات القيد بعد تسجيلها فى الدفاتر لكل شهر على حدة ، وتحتوى الأضبارة الواحدة على المستندات الخاصة بكل بند من بنود الموازنة أو بكل حساب من حسابات دفتر الأستاذ ، ويجوز أن تحتوى الأضبارة على مستندات أكثر من بند أو حساب ، كما قد تخصص أكثر من إضبارة لحفظ مستندات البند أو الحساب الواحد .

وتستخدم الأضابير بالاضافة الى حفظ المستندات كأداة للضبط الحسابى ، إذ أن الإضبارة نفسها مقسمة الى خانات يدون بها أرقام قيد المستندات في الدفاتر المحاسبية المختلفة وعدد المرفقات والمبلغ الإجمالى للمستند والمبلغ الذى يخص البند أو الحساب الذى خصصت الإضبارة له، ويتم تدوين هذه المعلومات من واقع المستندات مباشرة ، وتتم مطابقة المجاميع الشهرية بالأضابيرمع خانة إجمالى الشهر بالدفاتر المحاسبية من ناحية ومع المجاميع الواردة بكشف الحساب الشهرى (٧٥ع.ح) من ناحية أخرى مع توقيع المختص بالقيد فى الدفاتر المحاسبية بما يفيد المطابقة .

ثالثاً : الكشوف والموازين الدورية :

فى نهاية الفترات الدورية (يوم ، شهر ، ربع سنة ، سنة) يتم إعداد بعض الكشوف والموازين التى تمثل حركة العمليات أو أرصدة الحسابات المختلفة وذلك للتحقق من صحة وسلامة العمل المحاسبى وتوفير معلومات مفيدة للأجهزة الحكومية المختلفة تساعدها في آداء المهام التخطيطية والتنفيذية والرقابية الملقاة على عاتقها . ونتعرض فيما يلى لأهم هذه الكشوف والموازين .

كشف الحسبة اليومية (٦٩ع.ح)

يعتبر هذا الكشف ميزان مراجعة حيث يعد يومياً بالمجاميع وذلك للتأكد من صحة ودقة العمل المحاسبى ، ويعتبر كشف الحسبة أداة من أدوات المتابعة والرقابة والضبط المحاسبى.

ويتم تجميع كشوف الحسبة اليومية فى كشف حسبة شهرى يعد أيضاً لتحقيق نفس الغرض ويعتبر كشف الحسبة اليومى الأساس فى اعداد كشف الحساب الشهرى (٧٥ع.ح) .

ويتم إعداد هذا الكشف من واقع إجمالى عمليات اليوم بدفتر يومية التسويات حيث يتضمن حركة اليوم المدينة والدائنة لجميع الحسابات بالإضافة الى رصيد الخزينة أول وآخر اليوم ويعرض الشكل رقم (٣٧) نموذجاً لهذا الكشف.

ويجب أن تتطابق حركة الحسابات الواردة بكشف الحسبة اليومية / الشهرية مع مجموع عمليات اليوم / الشهر التى تظهرها الدفاتر الأخرى لكل نوع من أنواع الحسابات المختلفة المدينة والدائنة وكل جانب على حدة .

كشف الحسبة اليومية

حساب يوم -------- سنة   ١٩   (استمارة رقم ٦٩ ع.ح)

جملة		مفردات		الجانب المدين	جملة		مفردات		الجانب الدائن
مليم	جنيه	مليم	جنيه		مليم	جنيه	مليم	جنيه	
				الاستخدامات :					الموارد :
				باب ١ - الاجور					باب ١ - الايرادات السيادية
				باب ٢ - نفقات جارية وتحويلات					باب ٢ - الايرادات الجارية والتحويلات
				جارية					الجارية
				باب ٣ - استخدامات استثمارية					باب ٣ - الايرادات الرأسمالية المتنوعة
				باب ٤ - تحويلات رأسمالية					باب ٤ - القروض والتسهيلات الائتمانية
				حسابات جارية دائنة تحت التسوية					حسابات جارية مدينة تحت التسوية
				حسابات المبالغ الدائنة تحت التسوية					حسابات جارية دائنة تحت التسوية
				حوالات					حوالات
				شيكات					شيكات
				نقدية تحت التسوية					نقدية تحت التسوية
				شيكات تحت التحصيل					شيكات تحت التحصيل
				جارى البنك المركزى					جارى البنك المركزى
				حسابات نظامية مدينة					حسابات نظامية مدينة
				حسابات نظامية دائنة					حسابات نظامية دائنة
				الباقى بالخزينة آخر اليوم					الباقى بالخزينة آخر اليوم السابق
				إجمالى عمليات اليوم					إجمالى عمليات اليوم

تحريرا فى -------- سنة   ١٩   رئيس الحسابات

شكل رقم (٣٧)

كشف الحسبة اليومية

ويتم التوقيع على كشف الحسبة من قبل المسئولين عن هذه الدفاتر وإعتماد ذلك من رئيس الحسابات بما يفيد المطابقة.

كشوف تسوية البنك

فى نهاية كل شهر تتم المطابقة بين حساب أو حسابات البنوك وخاصة البنك المركزى وبين كشوف الحسابات الواردة من البنوك ويتم إجراء التسويات لإيضاح الفرق بين الأرصدة بدفتر حساب البنوك وبين الأرصدة بكشوف الحسابات الواردة من البنوك.

كشف الحساب التقريبى :

يعتبر حساب تقريبى لايرادات ومصروفات الجهة الحكومية لغاية اليوم الأخير من كل شهر . ويقدم هذا الكشف الى وزارة المالية فى موعد أقصاه اليوم الرابع من الشهر التالى .

ويتضمن هذا الكشف بواقى أرصدة النقود فى الخزائن الحكومية ، وبواقى السلف المؤقتة والمستديمة والإعتمادات النقدية بالخارج فى آخر يوم من الشهر المنتهى.

كشف الحساب الشهرى (٧٥ع.ح)

يعتبر هذا الكشف أداة متابعة ورقابة شهرية من الناحية المالية والنقدية حيث تعتمد عليه وزارة المالية فى التعرف على مدى الانجاز الذى حدث خلال الشهر وأى صعوبات فى مجال الشئون المالية والحسابية والعمل على تذليلها .

وتقوم كل جهة حكومية باستعمال نموذج كشف الحساب الشهرى (٧٥ ع.ح) وفقاً للتعليمات التى تصدرها وزارة المالية الخاصة باعداده وإرساله اليها فى ميعاد أقصاه اليوم العاشر من كل شهر فيما عدا شهر يونية حيث يمتد هذا الميعاد الى النصف الأخير من شهر أغسطس حتى تتمكن الجهة من تسوية المبالغ المستحقة حتى تاريخ إنتهاء السنة المالية .

ويتضمن هذا الكشف إجمالى الحسابات بدفتر مفردات المصروفات ، ودفتر مفردات الايرادات وأرصدة (بواقى) الحسابات الجارية ، والحسابات الجارية تحت التسوية ، والحسابات النظامية ، ويدرج فى هذا الكشف أيضاً رصيد النقدية فى الخزينة أول وآخر الشهر حتى يتحقق التوازن الحسابى مع الأرقام السابقة.

كشف الحساب الربع سنوى (٧٥ع.ح)

يعتر هذا الكشف أداة متابعة ورقابة ربع سنوية وتعتمد عليه وزارة المالية فى التعرف على المراكز المالية الفعلية للجهات الحكومية.

ويتضمن هذا الكشف إجمالى المصروفات والإيرادات للأشهر الثلاثة المنتهية فى كل من سبتمبر وديسمبر ومارس ويونية من كل سنة.

ويعد هذا الكشف أيضاً باستعمال النموذج ٧٥ ع.ح وفقاً لتعليمات وزارة المالية ويرسل اليها فى نفس المواعيد المقررة لكشف الحساب الشهرى.

كشف الحساب الختامى :

يعتبر هذا الكشف أداة رقابية سنوية تعتمد عليه وزارة المالية والأجهزة الأخرى الرقابية للدولة فى التعرف على الأعمال والأنشطة التى تمت خلال الفترة المالية السابقة والمراكز المالية للجهات المختلفة وللدولة ككل .

ويتضمن الحساب الختامى لكل جهة المصروفات الفعلية والايرادات الفعلية خلال السنة المالية ومقارنتهما بالمصروفات والايرادات المعتمدة بالموازنة وتفسير الفروق بينهما . كذلك يتضمن الحساب الختامى الأرصدة المدينة والدائنة للحسابات الأخرى.

ويتم تجميع الحسابات الختامية للجهات المختلفة وإعداد حساب ختامى للدولة ككل حيث يبين المصروفات والإيرادات الفعلية والفائض أو العجز النقدى المترتب عليهما.

ويعد هذا الكشف فى نهاية كل فترة مالية وفقاً للإجراءات والقواعد والتعليمات والنماذج التى تقررها وزارة المالية . ويمر هذا الكشف بإجراءات ومراحل تبدأ باعداده ومراجعته وإقراره من السلطة التنفيذية واعتماده من السلطة التشريعية (مجلس الشعب) وإصدار القانون الخاص به .

هوامش

(١) لمزيد من التفصيل راجع اللائحة المالية للموازنة والحسابات ، هيئة مديرى حسابات الحكومة ، القاهرة ١٩٨٩.

(٢) المرجع السابق .

أسئلة وتدريبات

أولاً : أسئلة مقال:

١- ماهى أهم مقومات النظام المحاسبى الحكومى؟

٢-تناول بالشرح الاطار العام للنظام المحاسبى الحكومى المصرى مع التركيز على أهم عناصره الرئيسية والعلاقات بينهما؟

٤- إشرح باختصار أهمية وطبيعة استمارة اعتماد الصرف (٥٠ع.ح) ؟

٥- تكلم عن أهمية سجل الارتباطات وإجراءات التسجيل به؟

٦- ماهى أهم الموازين وكشوف المطابقات التى تعد فى النظام المحاسبى الحكومى وطبيعة كل منها؟

٧- تكلم عن أهمية سجل حصر طلبات الصرف الواردة؟

٨- ماهى دفاتر اليومية المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى المصرى؟

٩- تكلم عن طبيعة دفاتر الأستاذ المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى المصرى؟

١٠- إستعرض بإيجاز مخرجات النظام المحاسبى الحكومى المصرى ومدى أهميتها للمستخدمين؟

ثانياً : ضع دائرة حول رقم الاجابة الصحيحة:

١- من أهم مقومات أى نظام محاسبى حكومي؟

أ- المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية

ب- نظم المراقبة الداخلية.

جـ- الموازنة العامة للدولة.

د- جمع الاجابات السابقة صحيحة.

٢- يعتبر حصر طلبات الصرف الواردة من الدفاتر:

أ- المحاسبية

ب- البيانية والرقابية

جـ- المصرفية

د- جميع الإجابات السابقة صحيحة.

٣- يهدف دفتر الارتباطات الى :

أ- الربط بين الايرادات والمصروفات

ب- الرقابة علي الايرادات

جـ- الرقابة على الاستخدامات بعدم تجاوز الاعتمادات المدرجة بالموازنة

د- متابعة استمارات الصرف

٤- تتضمن مخرجات النظام المحاسبى الحكومى مايلى :

أ- الميزانية العمومية

ب- الحساب الختامى

جـ- التقارير الدورية

د- الاجاباة ب ، جـ

٥- تمثل الحسابات النظامية:

أ- الحسابات المتعلقة بوزارة المالية

ب- حسابات المدينين والدائنين

جـ- حسابات متقابلة (عكسية) لأغراض المتابعة.

د- حسابات البنك المركزى والبنوك الأخرى.

٦- تتضمن الحسابات الخارجة عن أبواب الموازنة:
أ- حسابات المصروفات والإيرادات .
ب- الحسابات الجارية العامة والجارية تحت السنوية .
جـ- الحسابات النظامية .
د- الاجابة ب، جـ .

٧- من أهم خصائص النظام المحاسبى الحكومى أنه :
أ- موحـــد .
ب- يهتم بقياس الدخل ورأس المال .
جـ- ليست هناك علاقة بين الحصول على القروض وسدادها .
د- الإجابـــة أ،جـ .

٨- تعتبـــر الأضابيـــــر:
أ- أداة حفظ فقط .
ب- أداة ضبط حسابى فقط .
جـ- أداة حفظ وضبط حسابى .
د- جميع الإجابات السابقة غير صحيحة.

٩- يعتبر دفتر يومية التسويات (٢٢٤ ع.ح)
أ- دفتر يومية عامة .
ب- دفتر يومية فرعية .
جـ- دفتر يومية فرعية وعامة فى نفس الوقت .
د- جميع الأجابات السابقة غير صحيحة.

١٠- يعتبر كل من دفتر مفردات المصروفات:

أ- دفتر ذو جانب واحد.

ب- دفتر ذو جانبين.

جـ- دفتر تحليلى أو تفصيلى.

د- الإجابة أ ، جـ.

ثالثاً : إقرأ العبارات التالية جيداً وضع علامة (صح) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (خطأ) أمام العبارة غير الصحيحة :

١- تعتبر استمارة اعتماد الصرف (٥٠ع.ح) مستند الصرفيات العامة.

٢ - يستخدم دفتر حصر طلبات الصرف الواردة فى متابعة استمارات الصرف وما تم بشأنها حتى إصدار الشيك أو إذن الصرف .

٣- يستخدم إذن (كشف) التسوية كمستند أساسى لأى عملية صرف بشيك أو إذن صرف .

٤- يستخدم دفتر الإرتباطات في متابعة الديون المستحقة للدولة.

٥- يسجل فى دفتر يومية التسويات العمليات المالية التى تنتهى باصدار شيك أوإذن صرف.

٦- كشف الحسبة اليومية عبارة عن مذكرة تسوية يومية لمطابقة رصيد حساب البنك مع كشوف البنك .

٧- ترحل قيم الأصول الرأسمالية من فترة الى أخرى فى النظام المحاسبى الحكومى .

٨- يختلف النظام المحاسبى الحكومى المطبق فى الوحدات الاقتصادية الحكومية عن النظام المحاسبى الحكومى فى الوحدات الادارية .

٩- فى بداية السنة المالية يتم تسجيل أرصدة المصروفات والإيرادات المنقولة من العام السابق بدفتر يومية استمارات الصرف ودفتر يومية التسويات .

١٠- فى بداية السنة المالية يتم تسجيل أرصدة الحسابات الجارية المنقولة من العام السابق بدفاتر الحسابات الجارية .

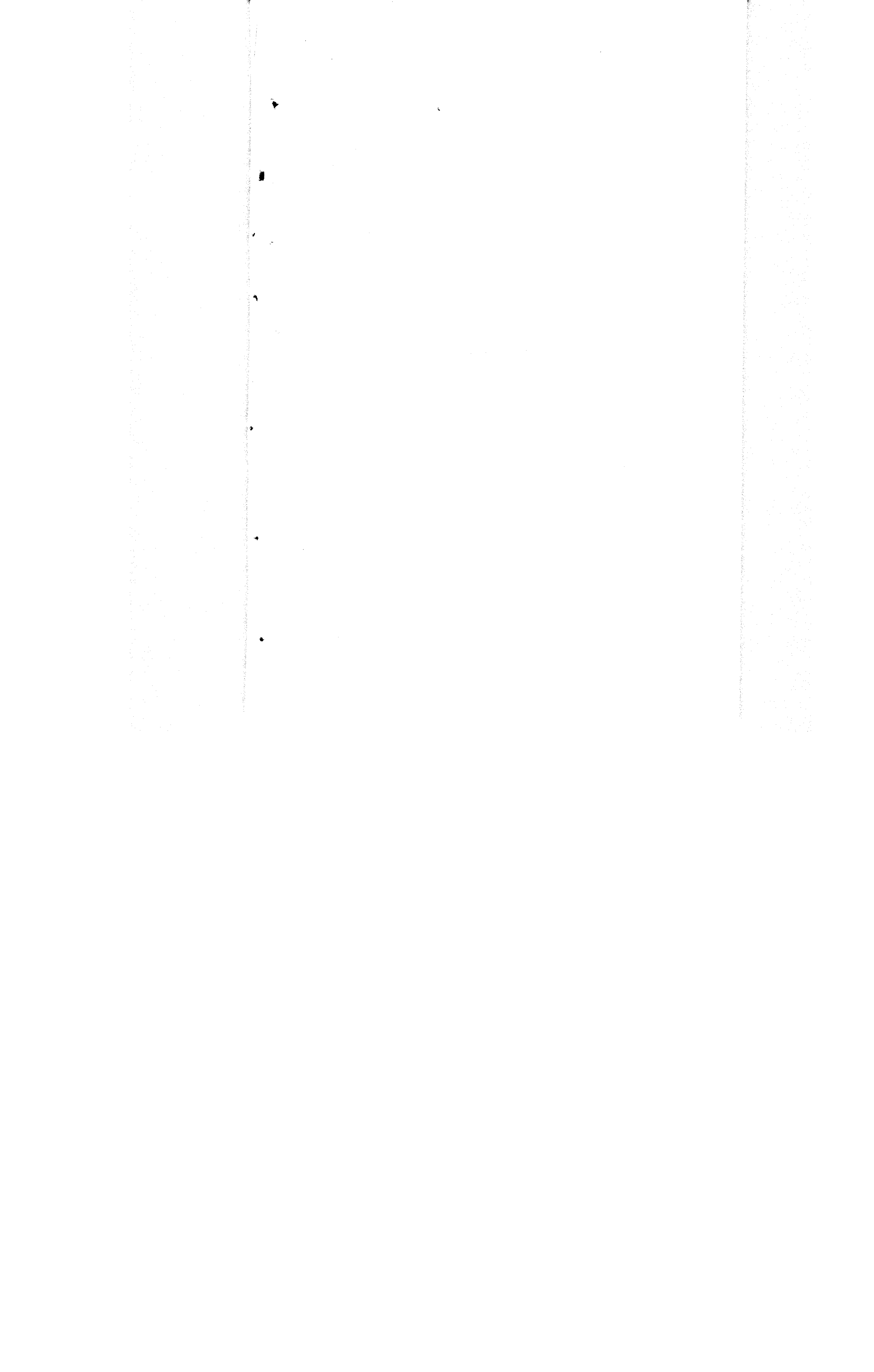
١١- يستخدم دفتر يومية الخزينة فى جميع الوحدات الحكومية .

١٢- يستخدم النموذج (٧٥ ع.ح) فى إعداد كشف الحساب التقريبى وكشف الحساب الشهرى وكشف الحساب ربع سنوى .

١٣- تهدف دفاتر الحسابات النظامية الى متابعة العمليات التى لم يتم تنفيذها بعد.

١٤- عملية الاستبعاد من المصروفات يتم قيدها فى الجانب الدائن بخانة المصروفات فى دفتر مفردات المصروفات .

١٥- يتم المطابقة بين دفتر إجمالى الايرادات ودفتر مفردات الايرادات فى نهاية كل يوم عمل تحقيقاً لأغراض الرقابة والضبط الحسابى .



الباب السادس

التوجيــــه المحاسبــى للنشـــاط الحكومـــى

مقدمة :-

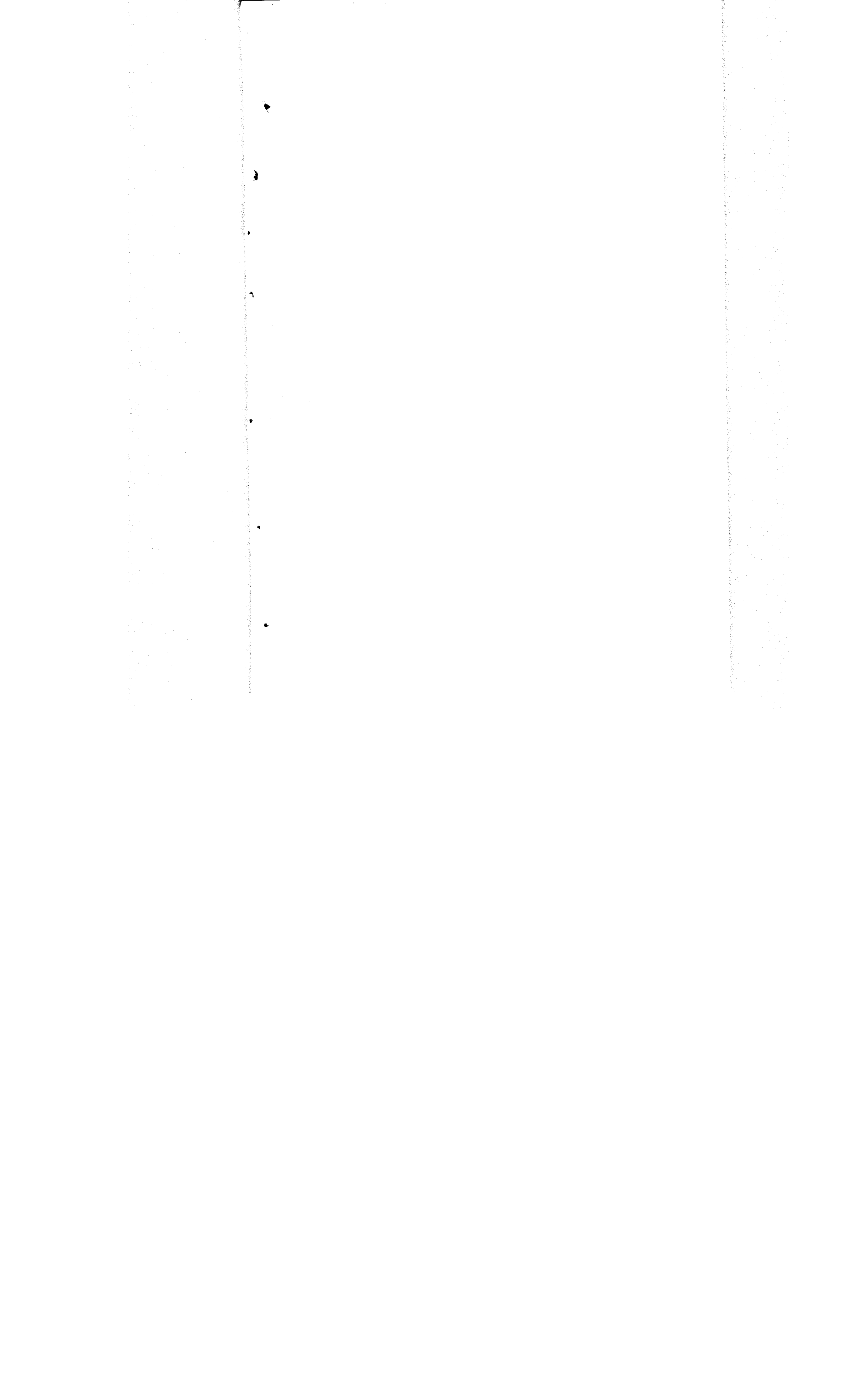
يقصد بالتوجيه المحاسبى تحديد نوعية وطبيعة العمليات المالية وتحليل أثرها على الحسابات المختلفة (الأطراف المدينة والدائنة) تمهيدا لتسجيلها فى الدفاتر والسجلات. ويعتمد التوجيه المحاسبى على المبادئ والسياسات والأساليب الفنية المتعارف عليها فى المحاسبة المالية بصفة عامة وفى المحاسبة الحكومية بصفة خاصة.

ونود الإشارة هنا الى أن عرض التوجيه المحاسبى سيتم في صورته العامة ، أى القيد المحاسبى الذى سبقت دراسته فى المحاسبة المالية لأن ذلك أساس التسجيل فى الدفاتر والسجلات المستخدمة فى المحاسبة الحكومية التى تعرضنا لشرحها فى الباب السابق.

وينقسم هذا الباب الى الفصلين التاليين:

الفصل الأول : الحسابات المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى

الفصل الثانى : المعالجة المحاسبية لأهم العلمليات المالية .

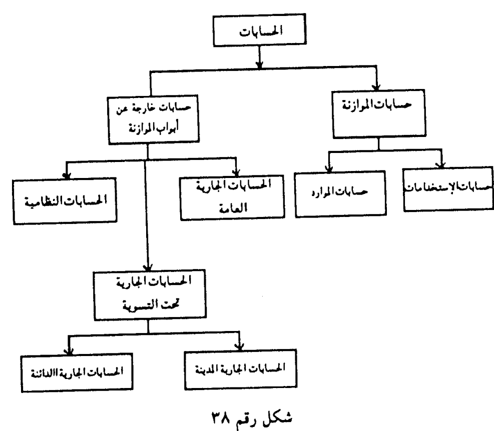


الفصل الأول

الحسابات المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى

لتبسيط التقسيم النمطى للحسابات بجمهورية مصر العربية نتعرض لمسميات الحسابات المستخدمة فى نظام المحاسبة الحكومية وتفسير وشرح مختصر لتلك المسميات والأغراض أو الحالات التى يستخدم فيها كل حساب[1] :

ويوضح الشكل التالى رقم (٣٨) المستوى الإجمالى للحسابات الحكومية:



شكل رقم ٣٨
الحسابات المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى
(المستوى الإجمالى)

وفيما يلى فكرة عامة عن هذه الحسابات من حيث طبيعتها واستخداماتها والحسابات الفرعية التى تتفرع عن كل منها وتوجيهها محاسبيا بصفة عامة.

أولاً:- حسابات الإستخدامات:

تتضمن حسابات الإستخدامات حساب اجمالى لكل باب من أبواب استخدامات الموازنة (أربعة أبواب) كما تتضمن حسابات تفصيلية (فرعية) لأنواع بنود الإستخدامات التى يصنف اليها كل باب . ويتم الصرف إما بموجب شيكات مسحوبة على البنك المركزى أو بموجب أذون صرف مسحوبة على الخزائن العامة أو مكاتب هيئة البريد. كما قد يتم الصرف عن طريق نظام السلف (المؤقتة أو الدائمة) . ويحكم عمليات الصرف قواعد وإجراءات تتعلق بالصرفيات الحكومية وبالمناقصات وكذلك الإعتمادات المستندية لعمليات الإستيراد . وقد سبق التعرض الى أهم هذه القواعد والإجراءات فى الباب الرابع.

وبصفة عامة تجعل حسابات الإستخدامات مدينة عند الصرف بالخصم على أنواع بنود استخدامات الموازنة ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الإستخدامات - باب ... مجموعة ... بند .... نوع .

حـ/ الشيكات (الصرف بشيك)

أو

حـ/ الحوالات (الصرف بإذن صرف)

وتجعل حسابات الإستخدامات دائنة فى حالات نادرة وشاذة مثل حالة استبعاد مبالغ سبق صرفها خطأ أو بالزيادة خلال السنة المالية الحالية أو حالة الخصم بالخطأ على بنود واستخدامات غير المعنية. ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ .....

(الحساب المعنى حسب حالة الإستبعاد)

حـ/ الاستخدامات(بالإستبعاد) باب .. مجموعة .. بند.. نوع.

ثانيا : حسابات الموارد :

تتضمن حسابات الموارد حساب اجمالى لكل باب من أبواب موارد الميزانية (أربعة أبواب) ، كما تتضمن حسابات تفصيلية (فرعية) لأنواع بنود ومجموعات الموارد التى يصنف اليها كل باب .

ويتم تحصيل الموارد (الإيرادات) إما نقدا (بما فى ذلك الطوابع المالية) أو بشيكات أو بحوالات بريدية ، كما قد تكون الإيرادات نتيجة لتسوية حسابات أخرى ، وبصفه عامة تجعل حسابات الايرادات (أنواع البنود المختصة) دائنه عند التعليه أو الإضافة الى أنواع بنود إيرادات الموازنة ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ النقدية تحت التسوية (التحصيل نقدا فى خزينة فرعية)
أو
حـ/ الخزينة (التحصيل نقدا فى خزينة عامة) .
أو
حـ/شيكات تحت التحصيل (التحصيل بشيكات)
أو
حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية
هيئة البريد (التحصيل بحوالة بريدية)
حـ/ الإيرادات -باب ... مجموعة ... بند ... نوع ...

بالإضافة الى ذلك تجعل حسابات الإيرادات (إيرادات متنوعة) دائنة بالمبالغ التى لم تصرف لأصحابها لأى سبب كان خلال الفترة القانونية المقررة قبل صرفها وذلك مثل عدم التعرف على صاحب الحق أو المرتبات التى لم تصرف فى خلال الفترة القانونية لأصحابها ، ويكون القيد على النحو التالى:

ح/ جارى مبالغ دائنة تحت التسوية

(صاحب الحق)

ح/الإيرادات- الإيرادات المتنوعة

كما قد تجعل حسابات الإيرادات(إيرادات متنوعة) دائنة بالمبالغ التى اكتشف سبق صرفها بالخطأ فى سنة مالية سابقة ويكون القيد على النحو التالى :

ح/.....

(الحساب المعنى حسب حالة الإستبعاد)

ح/ الإيرادات -الإيرادات المتنوعة

وتجعل حسابات الإيرادات مدينة فى حالات نادرة وشاذة مثل عند استبعاد مبالغ سبق أن أضيفت خطأ أو بالزيادة لأحد أنواع بنود إيرادات الموازنة خلال السنة المالية الحالية أو خلال سنوات مالية سابقة ، وكذلك اعادة صرف مبالغ سبق أن أضيفت الى الإيرادات المتنوعة لمطالبة أصحابها بها ، ويكون القيد على النحو التالى:

ح/ الإيرادات (بالإستبعاد) - باب ... مجموعة ..بند .. نوع

ح/ ......

(الحساب المعنى حسب حالة الإستبعاد)

ثالثا: الحسابات الجارية العامة

تتضمن الحسابات الجارية العامة حركة التدفقات النقدية الداخلة للوحدة الحكومية والخارجة منها ، أى العمليات المتعلقة بالنقدية والشيكات وأذون الصرف وكذلك العلاقات بين الوحدة والوحدات الأخرى وخاصة وزارة المالية والبنك المركزى وبنك الإستثمار القومى.

ويوضح الشكل التالى (٣٩) الحسابات الفرعية التى تنقسم اليها الحسابات الجارية العامة .

الحسابات الجارية العامة
حـ/ النقدية تحت التسوية / الخزينة/ حركة النقود
حـ/ الشيكات
حـ/ الشيكات تحت التحصيل
حـ/ الحـــوالات
حـ/ البنـك المركـزى
حـ/ بنك الإستثمار القومى

شكل رقم (٣٩)
الحسابات الفرعية للحسابات الجارية العامة

ويتفرع بعض هذه الحسابات الى حسابات تحليلية حسب مصادر المقبوضات وأوجه المدفوعات. ونتعرض فيما يلى لشرح مختصر لتلك الحسابات :

أ- حـ/ النقدية تحت التسوية/الخزينة/حركة النقود :

تستخدم مجموعة من الحسابات لتتبع حركة النقدية وبيان أرصدتها فى الوحدات الحكومية المختلفة . وتعتبر هذه الحسابات حسابات وسيطة يكون رصيدها صفرا إذا ما أستكملت العمليات الخاصة بحركتها ، ويستخدم كل حساب من هذه الحسابات فى أغراض محددة .

(١) حـ/ النقدية تحت التسوية

يستخدم هذا الحساب لتتبع حركة النقدية المتحصلة فى الوحدات الحكومية التى تتبعها خزائن فرعية. ويجعل هذا الحساب مدينا عند تحصيل النقدية .

ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ النقدية تحت التسوية

حـ/........

(الحساب المعنى)

كما يجعل هذا الحساب دائنا عند توريد النقدية لإحدى الخزائن العامة بإحدى الجهات الحكومية أو الى خزينة البنك المركزى ، ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(الوحدة الحكومية التى تتبعها الخزينة العامة)

أو

حـ/ البنك المركزى

حـ/ النقدية تحت التسوية

(٢) حـ/ الخزينة :

يستخدم هذا الحساب لتتبع حركة النقدية المتحصلة والمنصرفة فى الوحدات الحكومية. التى تتبعها خزائن عامة. ويجعل هذا الحساب مدينا عند تحصيل النقدية سواء لحسابها أو لحساب جهات أخرى . أو الموردة اليها من الخزائن الفرعية الأخرى ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الخزينة

حـ/ الإيرادات (تحصيل الإيرادات)

أو

حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (تحصيل لحساب جهة أخرى)

(الجهة التى يخصها المبلغ المحصل)

أو

حـ/جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (نقدية موردة من خزائن فرعية)

(الجهة التى تتبعها الخزينة الفرعية)

أو

حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (تمويل الخزينة)

(باسم المندوب الذى صرف شيك التمويل)

كما يجعل حساب الخزينة دائنا عند التوريد لخزينة أخرى أو للبنك المركزى حيث يتم سحب إذن صرف وعند صرف المبلغ فعلا من الخزينة يكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الحــوالات

حـ/ الخزينـــة

(٣) حركة النقود الواردة / حركة النقود المرسلة

يستخدم حساب حركة النقود فى تتبع النقود المتبادلة بين الوحدة الحكومية التى تتبعها خزينة عامة وبين وزارة المالية أو وحدة حكومية اخرى تتبعها خزينة عامة .

- حـ/ حركة النقود الواردة :

يجعل هذا الحساب دائنا عند استلام نقود من وزارة المالية أو من احدى الخزائن العامة ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ الخزينة

حـ/ حركة النقود الواردة

كما يجعل مدينا عند سحب شيك بقيمة النقود الواردة وارساله الى وزارة المالية أو الوحدة الحكومية التى تتبعها الخزينة العامة ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ حركة النقود الواردة

حـ/ الشيكـات

- حـ/ حركة النقود المرسلة :

يجعل هذا الحساب مدينا عند ارسال نقود لوزارة المالية أو لإحدى الوحدات الأخرى التى تتبعها خزينة عامة ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ حركة النقود المرسلة

حـ/جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(بإسم الصراف المكلف بتوصيل النقود)

كما يجعل دائنا عند ورود شيك من وزارة المالية أو الوحدة الحكومية المرسل اليها النقود فى مقابل النقود المرسلة ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الشيكات تحت التحصيل

حـ/ حركة النقود المرسلة

ب- حـ/ الشيكات

يستخدم هذا الحساب لتتبع حركة الشيكات التى تسحبها الوحدة الحكومية لصالح الغير(الشيكات الصادرة). ويعتبر هذا الحساب أحد الحسابات الوسيطة حيث يبين رصيده قيمة الشيكات التى سحبت ولم يصل عنها إخطارات من البنك تفيد تقدم أصحابها وصرفها:

ويجعل هذا الحساب دائنا عند سحب الشيك سدادا لقيم الإستخدامات أو سدادا لمستحقات أخرى أو عمليات تبادل النقود أو عند تجديد الشيكات لفقدها أولإنتهاء مدتها. ويكون القيد على النحو التالى:

ح/ الإستخدامات (سداد قيمة الإستخدامات)

أو

ح/ .....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

ح/ الشيكات

كما يجعل حساب الشيكات مدينا عند ورود اخطارات البنك بما يفيد صرفه أو عند الغائه أو فقده أو تجديده ويكون القيد على النحو التالى:

ح/ الشيكات

ح/ البنك المركزى (صرف الشيك)

أو

ح/ ......

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

جـ- الشيكات تحت التحصيل:

يستخدم هذا الحساب لتتبع حركة الشيكات التى ترد الى الوحدة الحكومية ويتم ارسالها للبنك لتحصيلها . ويعتبر هذا الحساب أحد الحسابات الوسيطة الذى يبين رصيده قيمة الشيكات التى أرسلت للبنك لتحصيلها ولم تصل بعد اخطارات تفيد بتحصيل قيمتها واضافتها لحساب الوحدة الحكومية .

ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الشيكات الواردة كايرادات للوحدة أو سدادا لمستحقات طرف الغير أو لعمليات تبادل النقود ويكون القيد على النحو التالى:

ح/ الشيكات تحت التحصيل

ح/الإيرادات (تحصيل ايرادات)

أو

ح/ .....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

كما يجعل دائناً عند تحصيل الشيكات وإضافتها لحساب الوحدة بالبنك المركزى ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ جارى البنك المركزى

ح/ شيكات تحت التحصيل

د- ح/ الحوالات :

يستخدم هذا الحساب لتتبع حركة أذون الصرف التى تسحبها الوحدة الحكومية لصالح الغير (الأذون الصادرة) . ويعتبر هذا الحساب أحد الحسابات الوسيطة حيث يبين رصيده قيمة أذون الصرف التى سحبت ولم يصل عنها ما يفيد صرفها .

ويجعل هذا الحساب دائنا عند سحب أذون الصرف سدادا لقيم الإستخدامات أو سدادا لمستحقات أخرى أو عن عمليات تبادل النقود أو عند تجديد الأذون لفقدها أو لإنتهاء مدتها ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ الإستخدامات (سداد قيمة الإستخدامات)

أو

ح/ .....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

ح/ الحوالات

كما يجعل هذا الحساب مدينا عند ورود ما يفيد صرفه لأصحاب الحقوق أو عند الغائه لفقده أو تجديده. ويختلف التوجيه المحاسبى لعملية صرف إذن الصرف وفقا لما اذا كانت

الوحدة لديها خزينة عامة أو صرفه من خزينة عادية أخرى أو عن طريق مكتب البريد.

ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ الحوالات

ح/الخزينة (الصرف من الخزينة العامة التابعة للوحدة)

أو

ح/جارى مبالغ دائنة تحت التسوية (الصرف من خزينة وحدة أخرى)

أو

ح/ ....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

هـ- ح/ البنك المركزى :

يستخدم هذا الحساب لتتبع حركة التدفقات النقدية الواردة والصادرة للوحدات الحكومية حيث يجب أن يتم التعامل فقط مع البنك المركزى ولا يجوز التعامل مع بنوك أخرى إلا بموافقة وزير المالية وبترخيص من البنك المركزى . ويعتبر هذا الحساب أحد الحسابات الوسيطة التى يتم تسويتها فى نهاية الفترة المالية .

وتحقيقا لأغراض المتابعة والرقابة على تنفيذ الموازنة بصفة عامة وعلى النقدية بصفة خاصة فقد تم تقسيم الحسابات المفتوحة فى سجلات البنك الركزى المصرى لكل وحدة حكومية الى عدةحسابات تحليلية أو فرعية لكل منها استخدام أو غرض معين .

وفى المقابل تكون حسابات البنك المفتوحة في سجلات الوحدات الحسابية للجهات الحكومية المختلفة مماثلة للحسابات المفتوحة فى البنك المركزى المصرى [٢] ويتم ذلك بتخصيص خانة فى دفتر حساب جارى البنك المركزى لكل حساب من الحسابات المفتوحة لدى البنك المركزى .

وفيما يلى مسميات الحسابات التحليلية أو الفرعية لحساب جارى البنك المركزى التى تفتح فى الوحدات الحكومية المختلفة:

بالنسبة للجهاز الإدارى للدولة (وزارات ومصالح):

يتم تحليل حساب البنك المركزى فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة الى الحسابات التحليلية التالية :

(١) حـ/ جارى البنك المركزى- مصروفات الباب الأول:

ويخصص لصرف الشيكات المسحوبة عن المبالغ التى يعود خصمها على بنود مصروفات الباب الأول - الأجور بموازنة كل جهة .

(٢) حـ/ جارى البنك المركزى-مصروفات الباب الثانى :

ويخصص لصرف الشيكات المسحوبة على بنود ومصروفات الباب الثانى - النفقات الجارية والتحويلات الجارية.

(٣) حـ/ جارى البنك المركزى- بنك الإستثمار القومى :

ويخصص لصرف الشيكات المسحوبة على الإستخدامات الإستثمارية .

(٤) حـ/ جارى البنك المركزى - مصروفات الباب الرابع :

ويخصص لصرف الشيكات المسحوبة على إعتمادات مصروفات الباب الرابع- التحويلات الرأسمالية .

(٥) حـ/ جارى البنك المركزى-ايرادات جارية (ذاتية) :

ويخصص لتضاف اليه المبالغ التى تسوى بالسداد للإيرادات الجارية الذاتية أو للخصم عليه بما يستبعد من هذا النوع .

(٦) حـ/ جارى البنك المركزى - إيرادات رأسمالية :

ويخصص لتضاف اليه المبالغ التى تسوى بالسداد للإيرادات الرأسمالية ، ويخصم عليه بما يصرف بالإستبعاد من هذا النوع.

(٧) حـ/ جارى البنك المركزى-تصفية المصروفات :

ويخصص للخصم عليه بقيمة الشيكات المسحوبة لغاية ٦/٣٠ كل سنة من حسابى مصروفات الباب الأول والثانى والتى تقدم للبنك بعد ذلك التاريخ.

(٨) حـ/ جارى البنك المركزى- تصفية الإيرادات:

ويضاف اليه المبالغ التى يطلب من البنك تحصيلها مباشرة فى هذا الحساب والمبالغ التى يطلب من البنك تحصيلها للإيرادات الجارية (الذاتية) وذلك حتى ٦/٣٠ من كل عام .

(٩) حـ/ جارى البنك المركزى - المدينين :

ويخصص لصرف قيمة الشيكات التى تسحب خصما على حسابات جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (المدينين) كما يضاف اليه قيمة المتحصلات التى يعود سدادها بالدفاتر الى هذه الحسابات .

(١٠) حـ/ جارى البنك المركزى -الدائنين :

ويخصص لتضاف اليه المبالغ التى تسوى لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (الدائنين) كما تصرف منه الشيكات المسحوبة عن المبالغ المشار اليها عند ردها لأصحاب الحق بعد انتهاء الغرض منها .

(١١) حـ/ جارى البنك المركزى-تمويل الخزائن :

ويفتح بوزارة المالية ومصلحة الجمارك ومصلحة الموانئ والمنائر ومديريات الأمن ويخصص هذا الحساب ليخصم عليه بقيمة الشيكات عن المسحوبات التى تتناول تمويل الخزائن العامة وحركة النقود المرسلة والواردة والتى لا يعود خصمها على بنود مصروفات الموازنة أو الحسابات الجارية تحت التسوية (المدينين والدائنين) ، ويضاف اليه المبالغ التى لا تؤول تسويتها بالدفاتر لإيرادات الموازنة أو الحسابات الجارية تحت التسوية .

وفى نهاية السنة المالية يتم اقفال الحسابات رقم ١، ٢، ٥، ٧، ٨، ١١ فى الحساب الإعتيادى العام وترحيل أرصدة الحسابين رقم ٩، ١٠ من سنة مالية الى أخرى .

بالنسبه لوحدات الحكم المحلى :

يتم تحليل حساب جارى البنك لمركزى فى وحدات الحكم المحلى الى نفس الحسابات السابق ذكرها فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة فيما عدا الحساب رقم (١١) حيث استبدل بحساب يسمى ح/جارى البنك المركزى-عام (مجلس محافظة..) . كما تسرى نفس القواعد فيما عدا أن حساب تصفية المصروفات يشمل كافة أنواع بنود المصروفات وليس فقط الباب الأول والثانى ، وأن حساب تصفية الإيرادات يشمل الإيرادات الجارية والإيرادات الرأسمالية كما يتم اقفال حميع الحسابات لإصفارها فى نهاية السنة المالية عدا الحسابات أرقام ٣ ,٩ ,١٠ فى الحساب العام لمجلس المحافظة ، كما يتم ترحيل أرصدة الحسابات أرقام ٣ ,٩ ,١٠ ,١١ من سنة مالية الى آخرى .

بالنسبة للهيئات العامة الخدمية :

يتم تحليل حساب جارى البنك المركزى فى الهيئات العامة الخدمية الى نفس الحسابات السابق ذكرها فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة فيما عدا الحساب رقم (١١) حيث استبدل بحساب يسمى ح/ جارى البنك المركزى- عام الهيئة ، حيث تقفل فيه جميع الحسابات فيما عدا حساب بنك الإستثمار القومى وحساب المدينين وحساب الدائنين حيث يتم ترحيل أرصدتهم من سنة مالية الى أخرى .

و- ح/ بنك الإستثمار القومى:

تم إنشاء بنك الإستثمار القومى بالقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٨١ بهدف تمويل المشروعات الإستثمارية المدرجة بالخطة العامة للتنمية الإقتصادية والإجتماعية .

وحتى يتحقق ذلك كان البنك يقوم بإيداع المبالغ اللازمة لتمويل تلك المشروعات فى حساباته ، وتتولى الجهات الحكومية معالجة العلاقة بينها وبين بنك الإستثمار القومي من خلال الحسابات التالية التى تفتحها فى دفاترها :

أ- حـ/ بنك الإستثمار القومى المفتوح بالبنك المركزى :

يعتبر أحد الحسابات الفرعية لحساب البنك المركزى ، يخصص للعمليات المتعلقة بالإستخدامات والموارد الإستثمارية حيث تودع فيه المبالغ المخصصة لذلك. كما يخصص أيضاً لمعالجة صرف الشيكات المسحوبة على بنود الإستخدامات الإستثمارية .

وعند إضافة أية مبالغ لهذا الحساب يجرى القيد التالى :

حـ/ بنك الإستثمار القومى المفتوح بالبنك المركزى

حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (بنك الإستثمار القومى)

وعند سحب شيكات سداداً لإستخدامات استثمارية يجرى القيد التالى :

حـ/ استخدامات إستثمارية (الباب الثانى)

حـ/ بنك الإستثمار القومى المفتوح بالبنك المركزى

ب- حـ/جارى مبالغ دائنة تحت التسوية (بنك الإستثمار القومى)

كما سبق الإشارة يجعل هذا الحساب دائناً عند إضافة أية مبالغ لحساب بنك الإستثمار القومى المفتوح بالبنك المركزى . ويتم تسوية دائنية هذا الحساب بالقيد التالى:

حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (بنك الإستثمار القومى)

حـ/ الموارد الإستثمارية (تمويل بنك الإستثمار القومى)

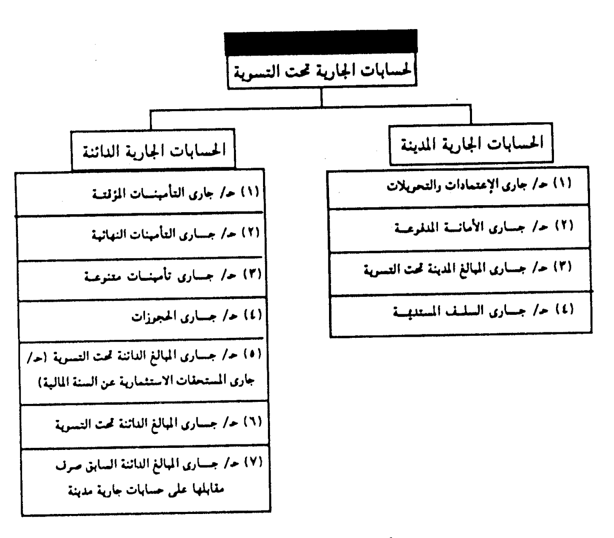
تسوية الحساب بإضافة المبلغ للموارد الإستثمارية

رابعا: الحسابات الجارية تحت التسوية :

وتشمل الحسابات الجارية المدينة والحسابات الجارية الدائنة التى تعكس حركة المديونية والدائنية بين الوحدة الحكومية وبين الغير كما أن رصيد هذه الحسابات يمثل المراكز المالية للمتعاملين مع الوحدة الحكومية .

وتعتبر هذه الحسابات حسابات وسيطة أو تسوية أى يتم فتحها لغرض معين حتى يتم تسويتها جزئيا أو نهائيا بأن يصبح رصيدها صفرا ويسجل فى هذه الحسابات المبالغ التى يتم تحصيلها أويتم صرفها ولا يمكن قيدها مباشرة لحسابات أنواع بنود الإيرادات المختصة أو خصمها على أنواع بنود المصروفات المختصة نظرا لعدم استكمال المستندات أو الإجراءات المحددة ، كذلك يسجل بتلك الحسابات علاقات المديونية والدائنية التى لم يتم تسويتها بعد بين الجهة الحكومية والغير.

ويوضح الشكل التالى (رقم ٤٠) الحسابات التحليلية أو الفرعية التى تنقسم اليها الحسابات الجارية تحت التسوية :



شكل رقم (٤٠)
الحسابات التحليلية للحسابات الجارية تحت التسوية

ونتعرض فيما يلى لشرح مختصر الهذه الحسابات :

(أ) الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية:

يسجل بهذه الحسابات المبالغ المستحقة على الجهات الأخرى أو التى تدفعها الجهة للجهات الأخرى ولا يتم خصمها مباشرة على أنواع بنود مصروفات الموازنة لكونها ليست مصروفا بعد أو لعدم إستكمال المستندات أو الإجراءات المقررة.

وبصفة عامة تجعل هذه الحسابات مدينة عند الدفع أو عند إستحقاق مبالغ على الغير ويطلق على ذلك" الخصم" على الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية ، ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية

(الحساب الفرعى المختص)

حـ/.....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

كما تجعل تلك الحسابات دائنة عند تسوية المبالغ (جزئيا أو كليا) التى سبق خصمها على تلك الحسابات إما باستردادها أو تحصيلها أو خصمها على أنواع بنود المصروفات حسب الأحوال ويطلق على هذه العملية " التسوية" أو إستنزال أو تخفيض قيم تلك الحسابات ، ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ .....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

حـ/ الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية

(الحساب الفرعى المختص)

ويتضح من ذلك أن هذه الحسابات تنشأ مدينة وتظل كذلك حتى يتم تسويتها ويصبح رصيدها صفرا . وبعبارة أخرى فإن رصيد هذه الحسابات يظهر المبالغ التى تم خصمها

ولم يتم تسويتها بعد . وفى كثير من الأحيان يعبر رصيد بعض هذه الحسابات (اذا تضخم) عن ضعف أو عدم كفاءة النظام المحاسبى الحكومى.

ونوضح فيما يلى طبيعة تلك الحسابات والحالات التى يستخدم فيها كل حساب :

١- حـ/جارى الإعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج :

يستخدم هذا الحساب فى حالة ما إذا زاد الإعتماد النقدى المطلوب فتحه على الإعتماد النقدى المدرج فى موازنة السنة المالية التى فيها الإعتماد ، حيث يتم الخصم على استخدامات الموازنة بجزء من قيمة الإعتماد النقدى معادل للإعتماد المدرج بالموازنة والباقى يخصم به على حساب جارى الإعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج ،على أن يسوى هذا الحساب على الموازنات التالية فى أول السنة المالية وفقا لما يدرج بها من اعتمادات.

ويكون القيد على النحو التالى عند فتح الإعتماد :

حـ/ استخدامات الموازرنة

(بقيمة المدرج من الإعتماد فى موازنة السنة الحالية)

حـ/ جارى الإعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج

(بقيمة ما زاد من الإعتماد عن المدرج فى السنة الحالية)

حـ/ جارى البنك المركزى

وفى السنوات المالية التالية يتم تسوية هذا الحساب جزئيا أو كليا وفقا لما هو مدرج فى موازنة السنوات التالية، ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/استخدامات الموازنة

(بقيمة المدرج موازنة السنة الحالية من اعتمادات سنوات سابقة)

حـ/ جارى الإعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج

(بقية المدرج فى موازنة السنة المالية من اعتمادات سنوات سابقه).

٢- حـ/ جارى الأمانة المدفوعة :

يستخدم هذا الحساب لتسجيل المبالغ التى تدفع مقدما للهيئة القومية للبريد لمقابلة أذون الصرف المسحوبة على مكاتب البريد. لذلك يسمى هذا الحساب بحساب جارى نقدية بالبريد (أمانة).ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ جارى نقدية بالبريد (أمانة)

حـ/ الشيكات

أما بالنسبة للأنواع الأخرى من الأمانات التى تصرف للجهات الأخرى كهيئة السكك الحديدية أوالجمارك ومرفق المياه فيتم خصم الأمانة على بنود الموازنة المختصة مباشرة وإجراء قيد نظامى فى حالة كون بنود الموازنة المختصة وقت صرف الأمانة محددة . أما إذا كانت البنود المختصة غير محددة وقت دفع الأمانة لتعددها فيتم الخصم على بند الموازنة الأكثر احتمالا على أن تجرى تسوية لتصويب الخصم عند تحديد البنود.

٣- حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية :

يجعل هذا الحساب مدنيا بما يلى :

- قيمة الحوالات التى تسحب بأسماء الصيارف بالمبالغ التى يكلفون بإرسالها للخزائن العامة (للتحويل أو الإستبدال) أو توريد زيادة الرصيد عل أن يسوى فى نفس اليوم الذى يتم فيه التصدير أو التوريد .

- المبالغ التى تصرفها الجهات المختلفة لحساب الوزارات والمصالح السودانية .

- الحالات التى ترخص بها وزارة المالية أو التى ورد عنها نص فى اللوائح والقوانين خصما على الإعتمادات العامة (الإجمالية) الممسوكة بمعرفة وزارة المالية .

- المبالغ التى تصرفها الجهات التى تقيم حفلات واستقبالات لوفود من الخارج خصما على هذا الحساب طرف وزارة المالية.

ويجعل هذا الحساب دائنا عند تسوية هذه المبالغ جزئيا أو كليا بالتحصيل أو إستكمال الإجراءات والمستندات .

٤- حـ/ جارى السلف المستديمة :

يستخدم كحسابات جارية شخصية يخصم عليها بقيمة السلف المستديمة بأسماء من يكون بعهدتهم هذه السلفة .حيث يجعل هذا الحساب مدينا عند صرف السلفة المستديمة أو زيادتها، ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ جارى السلف المستديمة

(طرف من بعهدته السلفة)

حـ/ الشيكات / الحوالات

كما يجعل هذا الحساب دائنا بأى تخفيض فى قيمة السلفة أو عند تسويتها فى نهاية السنة المالية أو عند الغائها . ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الإستخدامات (فى حالة التسوية)

حـ/ النقدية تحت التسوية (حالة التخفيض النقدى أورد رصيدها)

حـ/ جارى السلفة المستديمة

(طرف من بعهدته السلفة)

(ب) الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية :

يسجل بهذه الحسابات المبالغ المستحقة على الجهة الحكومية للجهات الأخرى أو التى يتم تحصيلها ولا يتم إضافتها مباشرة لأنواع بنود ايرادات الموازنة لكونها ليست ايرادا بعد أو لعدم استكمال المستندات أو الأجراءات المقررة.

وبصفة عامة تجعل هذه الحسابات دائنة عند التحصيل أو عند استحقاق مبالغ للغير ويطلق على ذلك "التعلية" أو الإضافة الى الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية.

ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ .....

(الحساب المعنى حسب الأحوال)

حـ/الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية

(الحساب الفرعى المختص)

كما تجعل تلك الحسابات مدينة عند تسوية المبالغ (جزئيا أو كليا) التى سبق إضافتها أو تعليتها على تلك الحسابات إما يردها لأصحاب الحقوق أو إضافتها على بنود ايرادات الموازنة حسب الأحوال ، ويطلق على هذه العملية " التسوية" أو إستنزال أو تخفيض قيم تلك الحسابات، ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(الحساب الفرعى المختص)

حـ/ الشيكات/الحوالات (ردها لصاحب الحق)

أو

حـ/ الإيرادات (الإعتراف بها كإيراد)

أو

حـ/ ......

(خلاف ما سبق حسب الأحوال)

ويتضح من ذلك أن هذه الحسابات تنشأ دائنة وتظل كذلك حتى يتم تسويتها ويصبح رصيدها صفرا. وبعبارة أخرى فإن رصيد هذه الحسابات يظهر المبالغ التى تم تعليتها أو إضافتها ولم يتم تسويتها بعد. وفى كثير من الأحيان يعبر رصيد بعض هذه الحسابات (إذا تضخم) عن ضعف أو عدم كفاءة النظام المحاسبى الحكومى .

ونوضح فيما يلى طبيعة تلك الحسابات والحالات التى يستخدم فيها كل حساب:

١- حـ/ جارى التأمينات المؤقتة :

يخصص هذا الحساب لتسجيل التأمينات المؤقتة التى تقدم فى المناقصات والمزايدات حتى يسهل حصر ورد ما يجب رده منها بمجرد ظهور نتيجة المناقصة أو المزايدة .

ويجعل هذا الحساب دائنا عند تقديم التأمين الإبتدائى مدينا عند رده أو تحويله الى أنواع أخرى من التأمينات .

٢- حـ/ جارى التأمينات النهائية :

يخصص هذا الحساب لتسجيل التأمينات النهائية التى تقدم فى المناقصات والمزايدات حتى يسهل حصر ورد ما يجب رده منها عند استكمال التوريدات أو الأعمال.

ويجعل هذا الحساب دائنا عند تقديم التأمين النهائى مدينا عند رده أو تحويله الى أنواع أخرى من التأمينات لإنتهاء التعهدأو الإلتزام كما سبق بيانه فى التأمينات المؤقتة .

٣- حـ/ جارى تأمينات متنوعة :

يخصص هذا الحساب لتسجيل المبالغ المحجوزة بصفة ضمان أو لحين تأدية تشطيبات معينة أو ما يماثل ذلك مقابل خصمها على بنود الموازنة وتصرف خصما على هذا الحساب بعد انتهاء الغرض المحجوزة من أجله .

ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المبالغ المحجوزة ، ويكون القيد على النحو التالى:

حـ/ الإستخدامات

(البند المختص)

حـ/ جارى تأمينات متنوعة

كما يجعل هذا الحساب مدينا عند انتهاء الغرض المحجوزة من أجله ردها لأصحاب الحقوق ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ جارى تأمينات متنوعة

ح/ الشبكـــات

٤- ح/ جارى الحجوزات:

يخصص هذا الحساب لتسجيل المبالغ الموقع عليها حجوزات قضائية مقابل خصمها على بنود الموازنة ،ويتم خصمها على هذا الحساب بعد أن تصبح صالحة للصرف.

ويجعل هذا الحساب دائنا عند توقيع الحجز ،ويكون القيد على النحو التالى:

ح/ الإستخدامات

(البند المختص)

ح/ جارى الحجوزات

كما يجعل مدينا عند زوال أسباب الحجز وصرف هذه المبالغ ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ جارى الحجوزات

ح/ الشبكـــات

٥- ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(ح/ جارى المستحقات الإستثمارية عن السنة المالية) :

يخصص هذا الحساب لتسجيل قيم التوريدات أو الأعمال الإستثمارية وما يتعلق بها من أعباء مستحقة السداد قانونا ووفقا لشروط التعاقد وتم الخصم بها على إعتمادات الموازنة الإستثمارية ولم يتم صرفها حتى نهاية السنة المالية وتخصم هذه القيم على هذا الحساب عندما تصبح هذه المستحقات صالحة للصرف .

ويجعل هذا الحساب دائنا عند الإستحقاق فى نهاية السنة المالية ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ الإستخدامات

(إعتمادات الموازنة الإستثمارية)

ح/جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(ح/ جارى المستحقات الإستثمارية عن السنة المالية)

كما يجعل مدينا عندما تصبح هذه المبالغ صالحة للصرف ويكون القيد على النحو التالى :

ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(ح/ جارى المستحقات الإستثمارية عن السنة المالية)

ح/ الشيكـــات

٦- ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (عمومى) :

يتفرع هذا الحساب الى حسابات فرعية عديدة .ويخصص هذا الحساب لما يلى:

(أ) التأمينات المحصلة من الأفراد والهيئات لأغراض مختلفة عن التأمينات النهائية والتأمينات المتنوعة السابق ذكرهما . ويفتح لذلك حساب فرعى لكل نوع بعنوان (ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية - تأمينات ....) ويذكر نوع التأمين المحصل .

(ب) المبالغ المحصلة لحساب المصالح الحكومية ، والهيئات والمؤسسات لحين صرفها لتلك الجهات ويفتح لذلك حساب فرعى بعنوان (ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية - جهة ....) ويذكر اسم الجهة التى يخصها المبلغ المحصل .

(جـ) المبالغ التى يكون مصيرها الصرف لجهة أخرى مثل الأمانات التى تورد الى المحاكم بشرط تمييزها عن المبالغ الأخرى فى هذا الحساب ، أو مثل المبالغ المستقطعة من مرتبات العاملين لحساب الجهات التالية :

- مصلحة الضرائب

- الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات والإدخار .

- الإدارة العامة للمعاشات الخاصة .
- النقابات والروابط وما فى حكمها والشركات.
- الديون المستحقة لجهات حكومية أخرى .
- أقساط سلف العاملين لحساب البنوك المقرضة .

ويفتح حساب جارى لكل فرع منها بعنوان (حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لجهة .....) .

(د) المبالغ التى تحصلها الجهة الحكومية مقدما من الجهات الأخرى على ذمة أعمال أو خدمات، ويفتح لذلك حساب فرعى بعنوان (حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية - دفعات مقدمة) .

(هـ) المبالغ المستقطعة من مرتبات العاملين بالجهة الحكومية عن الجزاءات الموقعة عليهم، ويفتح لذلك حساب فرعى بعنوان (حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية-جارى الجزاءات) ويتم الصرف من حـ/ جارى الجزاءات فى الأغراض الإجتماعية أو الثقافية أو الرياضية للعاملين وفقا للشروط والأوضاع التى تحددها السلطةالمختصة . ويرحل رصيد حـ/ جارى الجزاءات من سنة مالية الى أخرى دون إضافته للإيرادات .

(و) المبالغ التى ترد الى الجهة الحكومية كتبرع على ذمة غرض معين ويفتح لذلك حساب فرعى بعنوان (حـ/جارى مبالغ دائنة تحت التسوية -تبرعات) ويعلى مبلغ التبرع لهذا الحساب حتى يتم التصرف فيه بجعل هذا الحساب دائنا، فإذا تقرر رفض التبرع لسبب ما جعل هذا الحساب مدينا عند رد التبرع ، أما إذا تقرر قبول القيام بالخدمات التى تم التبرع من أجلها يتم إدراج الإعتماد اللازم فى مشروع موازنة الفترات المالية اللازمة للإنتهاء من أداء تلك الخدمات مع إضافة المبلغ لحساب التبرعات بمجرد صدور قانون الموازنة وذلك بجعل هذا الحساب مدينا وحساب الإيرادات دائنا .

وفى بعض الحالات يقتضى الأمر صرف التبرعات فى نفس السنة المالية التى تمت خلالها أو البدء فى مشروع عاجل لا يتحمل إرجاء تنفيذه الى السنة المالية التالية مثل تبرعات الحجاج والمساهمة فى رعاية البعوث الإسلامية وحفظ القرآن ، وكذلك فى حالة التبرعات ذات الطابع الخاص التى لا تستهدف غرضا محددا ، وفى هذه الأحوال يتم تعلية التبرعات لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية- تبرعات بجعله دائنا عند ورود التبرع ثم جعل هذا الحساب مدينا عند الصرف من هذا التبرعات.

٧- ح/ جارى المبالغ الدائنة السابق صرف ما يقابلها على حسابات جارية مدينة:

ويعلى على هذا الحساب المبالغ التى ترد من الجهات الأخرى سدادا لمبالغ سبق أن صرفتها الوحدة نيابة عن تلك الجهات أو لصرف بعض المصروفات التى ليس لها إعتمادات بالموازنة بعد الإتفاق مع وزارة المالية على تدبير الأموال اللازمة لذلك . وفى الوقت الحالى غالبا لا يستخدم هذا الحساب .

خامسا: الحسابات النظامية :

تستخدم هذه الحسابات لأغراض المتابعة والرقابة ، أى أنها حسابات للمراقبة وليس لها علاقة مباشرة بالمصروفات أو الإيرادات أوالمتحصلات والمدفوعات . وتهدف هذه الحسابات للتذكير بالعمليات التى لم تستكمل بعدومتابعة تسويتها فى الدفاتر ،علي سبيل المثال متابعة الديون المستحقة للجهة الواجب تحصيلها خلال فترة زمنية معينة، ومتابعة فتح اعتماد مستندى حتى يتم تنفيذه وإقفاله، ومتابعة انجاز الغرض من السلف المؤقتة وتسويتها فى الدفاتر.

وقد وصفت هذه الحسابات بأنها " نظامية" حيث يستخدم فى تسجيل العملية أو الموضوع الواحد حسابين متقابلين وبنفس القيمة، وما يترتب على ذلك من تساوى رصيدى

الحسابين فى أى وقت . ويعنى وجود رصيد للحسابين أن العملية أو الموضوع لم يتم تسويته بالكامل وبالتالى يستلزم ضرورة متابعتة حيث يتم تسوية ما يتم تنفيذه الى أن يصبح رصيدهما صفرا عند إكتمال التنفيذ أو التسوية بالكامل .

ويوضح الشكل التالى (٤١)الحسابات الفرعية المدينة والدائنة للحسابات النظامية :

الحسابات النظامية

المقابلة

المدينة	الدائنة
حـ/ الديون المستحقة للحكومة	حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماًعن استخدامات جارية	حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدماً-جارية
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات استثمارية	حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدماً- استثمارية
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات (سلف مزلتة)	حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها سلف مزلتة طرف...
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات (اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) جارية	حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها اعتمادات أو تحويلات مقدمة بالخارج - جارية.
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات (اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) استثمارية.	حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها اعتمادات أو تحويلات مقدمة بالخارج - استثمارية
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً كأمانة عن استخدامات	/ الاستخدامات المدفوع عنهاأمانة مقدماً لـ ....
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات (بدل سفر)	حـ/ الاستخدامات المدفوع عنهامبالغ على ذمة بدل سفر
حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير - مزلتة	حـ/تأمينات الغير - مزلتة مقابل خطاب ضمان
حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير - نهائية	حـ/تأمينات الغير - نهائية مقابل خطاب ضمان

شكل رقم (٤١)

الحسابات الفرعية للحسابات النظامية

ونتعرض فيما يلى لشرح مختصر للحسابات النظامية.

١- حـ/ الديون المستحقة للحكومة ٢- حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة

يسجل فى هذين الحسابين المتقابلين الديون المستحقة للجهة الحكومية لدى الغير الناتجة عن الخدمات المقدمة لهم (ايرادات مستحقة) أو عن مبالغ سبق صرفها بالزيادة أو الخطأ وتم اكتشاف ذلك فى سنوات مالية تالية .

ويجعل الحساب الأول مدينا والحساب الثانى دائنا عند اثبات استحقاق الديون ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ الديون المستحقة للحكومة

حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة

كما يجعل الحساب الثانى مدينا والحساب الأول دائنا (إجراء قيد عكسى للقيد السابق) بما يتم تحصيله من المبالغ ، ويكون القيد على النحو التالى :

حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة

حـ/ الديون المستحقة للحكومة

وعلى ذلك فإن رصيد هذين الحسابين يمثل الديون المستحقة للحكومة التى لم يتم تحصيلها بعد .

٣- حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات جارية ٤- حـ/ الإستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدما - جارية

يسجل فى هذين الحسابين المبالغ التى يرخص بدفعها مقدما عن أعمال أو مشتريات يخصم بها على بنود استخدامات الموازنة الجارية .

يتم خصم القيمة على بنود المصروفات المختصة ويجعل الحساب الأول مدينا والحساب الثانى دائنا وذلك لمراقبة استكمال الإجراءات والمستندات المتعلقة بالأعمال أو المشتريات . وعند ما يتم ذلك يلغى القيد السابق بتسوية عكسية بأن يجعل الحساب الثانى مدينا والحساب الأول دائنا . ويمثل رصيد هذين الحسابين المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات ولم يتم استكمال إجراءاتها أومستنداتها بعد.

٥ - المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات استثمارية

٦ - حـ/ الإستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدما- استثمارية

يسجل فى هذين الحسابين المبالغ التى يرخص بدفعها مقدما عن أعمال أو مشتريات يخصم بها على بنود استخدامات الموازنة الإستثمارية.

ويتبع بشأن هذين الحسابين ما سبق بيانه بالنسبة للحسابين رقم ٣ ، ٤

٧- حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (سلف مؤقتة)

٨- حـ/ الإستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة طرف.....

يسجل فى هذين الحسابين المبالغ التى يرخص بها كسلفة مؤقتة لأحد العاملين لأداء عمل معين كشراء سلعة أو خدمة. وعند صرف السلف المؤقتة يتم خصم القيمة على بنود المصروفات المختصة ويجعل الحساب الأول مدينا والثانى دائنا وذلك لمتابعة ومراقبة انجاز الغرض الذى من أجله إعتمدت السلفة المؤقتة واستكمال الإجراءات اللازمة لتسوية السلفة. وعندما يتم الإنجاز يتم تسوية السلفة بقيد عكسى بأن يجعل الحساب الثانى مدينا والحساب الأول دائنا .

ويمثل رصيد هذين الحسابين قيمة السلف المؤقتة التى لم يتم تسويتها بعد.

٩- ح/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) جارية.

١٠- ح/الاستخدامات المدفوع عنها إعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج - جارية .

نظرا لأن المعالجة المحاسبية تقتضى عند فتح إعتمادات أو إجراء تحويلات نقدية بالخارج خصم القيمة على بند المصروفات المختصة ، فإنه لأغراض المتابعة والرقابة على تنفيذ تلك الإعتمادات أو التحويلات وتوريد الأعمال أو المشتريات المفتوحة عنها يتم إستخدام هذين الحاسبين النظاميين بالنسبة للإستخدامات الجارية التى يفتح عنها إعتمادات ويجرى عنها تحويلات بجعل الحساب الأول مدينا والحساب الثانى دائنا.

ويجرى قيد عكسى بجعل الحساب الثانى مدينا والحساب الأول دائنا بقيمة ما يتم تنفيذه من هذه الإعتمادات أو التحويلات أو ما تم وقف العمل به، ويمثل رصيد هذين الحسابن قيمة الإعتمادات أو التحويلات أو ما تم وقف العمل به ويمثل رصيد هذين الحسابين قيمة الإعتمادات أو التحويلات النقدية التى لم يتم تنفيذها بعد .

١١- ح/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) استثمارية .

١٢- ح/ الإستخدامات المفتوح عنها إعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج استثمارية.

يستخدم هذين الحسابين فى حالة فتح إعتمادات أو إجراء تحويلات نقدية بالخارج عن أعمال أو مشتريات استثمارية.

ويتبع بشأن هذين الحسابين ما سبق بيانه بالنسبة للحسابين رقم ٩ ، ١٠

١٣-حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما كأمانة عن استخدامات

١٤- حـ/ الإستخدامات المدفوع عنها أمانة مقدما لـ ...

يسجل فى هذين الحسابين المبالغ التى تدفعها الجهة الحكومية كأمانة لمواجهة ما يقابل الخدمات التى تؤديها الجهات الأخرى للجهة الحكومية مثل ما يدفع لهيئة السكك الحديدية وهيئة المواصلات السلكية واللاسلكية والجمارك ومرفق المياه والمحاكم . ويقتصر التسجيل فى هذين الحسابين على المبالغ التى تصرف لبنود محددة ومعلومة وقت صرف الأمانة حيث يتم الخصم على البنود المختصة مباشرة مع جعل الحساب الأول مدينا والحساب الثانى دائنا وذلك لمتابعة ومراقبة ورود المستندات واستكمال الإجراءات .

وعند ورود المستندات وإستكمال الإجراءات يتم إجراء القيد العكسى بجعل الحساب الثانى مدينا والحساب الأول دائنا ويمثل رصيد هذين الحسابين قيمة المبالغ المدفوعة مقدما كأمانة عن استخدامات لم يتم تسويتها بعد .

١٥- حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (بدل السفر)

١٦- حـ/ الإستخدامات المدفوع عنها مبالغ على ذمة بدل السفر لـ .....

يسجل فى هذين الحسابين المبالغ المدفوعة كسلف على ذمة بدل السفر . وعند صرف السلفة يتم خصم القيمة على البند المختص مباشرة مع جعل الحساب الأول مدينا والحساب الثانى دائنا لمراقبة سدادها ورد ما تبقى منها.

وعند تسوية هذه السلف أو الأمانات واستكمال المستندات يتم اجراء القيد العكسى بجعل الحساب الثانى مدينا والحساب الأول دائنا .

ويمثل رصيد هذين الحسابين قيمة السلف المدفوعة على ذمة بدل السفر والتى لم يتم تسويتها بعد.

١٧- حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير- مؤقته.

١٨- حـ/تأمينات الغير- مؤقتة مقابل خطاب ضمان

يسجل فى هذين الحسابين قيمة خطابات الضمان من البنوك والمقدمة من الغير كتأمين مؤقت ضمانا لجدية من يتقدم للعطاء .

ويجعل الحساب الأول مدينا والحساب الثانى دائنا عند ورود أو إستلام خطاب ضمان كتأمين . ويجرى القيد العكسى بقيمة ما تم الغاؤه من خطابات الضمان لإنتهاء مدة صلاحيتها أو لإنتهاء الغرض منها أو لمصادرتها لأى سبب من الأسباب.

ويمثل رصيد هذين الحسابين قيمة خطابات الضمان التى ما زالت سارية حتى الآن وفى حوزة الجهة الحكومية لعدم البت حتى الآن فى العطاءات أو لعدم ردها لأصحابها حتى الآن .

١٩- حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير-نهائية

٢٠- تأمينات الغير- نهائية مقابل خطاب ضمان

يسجل فى هذين الحسابين قيمة خطابات الضمان من البنوك والمقدمة من الغير كتأمين نهائى ضمانا لتأدية خدمات أو أعمال أو توريدات وفقا للعقود المبرمة وفى المواعيد المحددة .

ويتبع بشأن هذين الحسابين ما سبق بيانه بالنسبة للحسابين رقم ١٧، ١٨.

وغنى عن البيان أن رصيد هذين الحسابين يمثل قيمة خطابات الضمان الى ما زالت سارية حتى الأن وفى حوزة الجهة الحكومية كضمان لتنفيذ المقاولين أو الموردين لإلتزاماتهم قبل الجهة التى لم يتم ردها بعد لأصحابها بعد تنفيذهم لإلتزاماتهم .

الفصل الثانى

المعالجـــة المحاسبيـــة لأهـــم العمليـــات الماليـــة

نتعرض فيما يلى بالتفصيل لأهم العمليات المالية الشائعة فى الجهات الحكومية إعتمادا على ماسبق عرضه من طبيعة وإستخدامات الحسابات الحكومية فى الفصل السابق .

الإيرادات :

فيما يلى بعض الملاحظات المرتبطة بالجوانب المحاسبية لمعالجة الإيرادات فى الجهات الحكومية :

١- يتم تحصيل الإيرادات إما :

أ- نقـــــدا

ب- أو بشيكات

جـ- أو بحوالات بريدية

د- أو خصما من مستحقات الغير

هـ- أو كنتيجة لتسويات لبعض الحسابات.

٢ - إذا تم تحصيل مبالغ لا تخص الجهة الحكومية فلا تضاف لحساب الإيرادات وانما تعلى لحساب "جارى مبالغ دائنة تحت التسوية -جهة ..."

٣ - تضاف للإيرادات (ايرادات متنوعة) المبالغ التى يتم صرفها بالخطأ أو بالزيادة فى سنوات مالية سابقة .

٤ - تضاف أيضا للإيرادات (إيرادات متنوعة) المبالغ التالية :

أ- المبالغ المقيدة بالحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية التى لا تزيد قيمتها عن عشرة جنيهات ولم يطالب بها فى خلال السنة المالية التالية لسنة ابداعها ، وكذلك المبالغ التى تزيد قيمتها على عشرة جنيهات ويكون مضى على إبداعها ثلاث سنوات عدا سنة إبداعها (٣) .

ب - قيمة أذون الصرف والشيكات التى لا تزيد قيمتها عن عشرة جنيهات ولم يطالب بها لغاية آخر يونيو من السنة المالية التالية للسنة التى علبت فيها بحساب " الحوالات" أو حساب " الشيكات" وكذلك قيمة أذون الصرف والشيكات التى تزيد قيمتها عن عشرة جنيهات ويكون قد مضى على تعليتها بأحد هذين الحسابين ثلاث سنوات عدا السنة التى حدثت فيها التعلية (٤) .

٥- يتم استبعاد مبالغ من حسابات الإيرادات لأحد الأسباب التالية :

أ- الإضافة خطأ الى أنواع بنود ايرادات غير صحيحة .

ب - إضافة مبالغ خطأ للإيرادات وتبين أنها تخص جهات أخرى .

ج- تحصيل مبالغ خطأ أو بالزيادة عن الإيرادات المستحقة .

د- مطالبة أصحاب الحقوق بمبالغ سبق إضافتها للإيرادات .

مثال رقم (٢)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالإيرادات بإحدى الوحدات الحكومية والتى بها خزينة فرعية خلال شهر سبتمبر ١٩٩٠ :

(١) فى أول سبتمبر تم تحصيل الإيرادات التالية :

٣٠٠٠ جنيه بشيكات نظير رسوم مختلفة

١٠٠٠ جنيه نقدا نظير خدمات متنوعة .

(٢) فى ٢ منه تبين أنه تم تحصيل مبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك فى شهر أكتوبر الماضى وسجلت فى الدفاتر كرسوم مختلفة ، إلا أنه بعد المراجعة تبين أنها كانت إيرادات إعانات .

(٣) فى٣ منه تم تحصيل مبلغ ٢٠٠ جنيه نقدا عن إيرادات بيع بعض المواد الراكدة بالمخازن .

(٤) فى ٤ منه وكان آخر يوم عمل فى الأسبوع الأول من الشهر تم توريد النقدية المحصلة خلال الأسبوع الى خزينة البنك المركزى .

(٥) فى ١٠ زمنه تم سداد المستحق للمورد محمد أحمد عن الأدوات والمهمات الموردة وقيمتها ٢٥٠٠ جنيه بموجب شيك بعد خصم مبلغ ٢٠٠ جنيه غرامة تأخير .

(٦) فى ١٥ منه تبين صرف مبلغ ٥٠٠ جنيه بالزيادة لشركة المهمات المكتبية فى يناير الماضى وقد تمت مطالبتها بالسداد .

(٧) فى٢٥ منه تبين أن هناك مبلغ ٢٥٠ جنيه سبق تحصيلها نقدا وأضيفت خطأ للإيرادات وأن المبلغ يخص وزارة التعليم وقد تم تصحيح الخطأ وتعلية المبلغ لحساب الوزارة .

(٨) فى ٢٧ منه سددت شركة المهمات المكتبية المستحق عليها بموجب شيك .

(٩) فى ٢٨ منه تم سداد المستحق لوزارة التعليم عن العملية رقم(٧) بموجب شيك.

(١٠) فى ٣٠ منه تم صرف مبلغ ٥٠٠ جنية بموجب شيك لأصحاب الحقوق عن مبالغ سبق إضافتها للإيرادات المتنوعة .

(١١) فى ٣٠ منه وردت كشوف حسابات البنك وأظهرت تحصيل وصرف جميع الشيكات المتعلقة بشهر سبتمبر .

وتكون قيود اليومية العادية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى :

(١) الشيكات الواردة ترسل للبنك لتحصيلها ويوسط حـ/ الشيكات تحت التحصيل بجعله مديناً والنقدية المستلمة تودع الخزينة الفرعية ويوسط حـ/ النقدية تحت التسوية بجعله مدينا وتضاف المبالغ لحساب الإيراد المختص بجعله دائنا .

٣٠٠٠		حـ/ الشيكات تحت التحصيل	٩٠/٩/١
	٣٠٠٠	حـ/ الإيرادات - رسوم مختلفة	
		تحصيل رسوم مختلفة بموجب شيكات	

١٠٠٠ ح/ النقدية تحت التسوية

١٠٠٠ ح/ الإيرادات - خدمات متنوعة

تحصيل قيمة الخدمات المتنوعة نقدا

(٢) لتصحيح هذا الخطأ يتم استبعاد الإيرادات من النوع الخطأ الذى سبق أن أضيفت له وإضافتها للنوع الصحيح الذى كان يجب أن تضاف اليه .

٥٠٠ ح/ الإيرادات (بالإستبعاد)- رسوم مختلفة ٩٠/٩/٢

٥٠٠ ح/ الإيرادات-إعانات

استبعاد المبلغ المضاف خطأ للرسوم وإضافته للإعلانات

(٣) المحصل من بيع المواد الراكدة يعتبر إيرادات ويجعل ح/ النقدية تحت التسوية مدينا وح/ الإيرادات دائنا .

٢٠٠ ح/ النقدية تحت التسوية ٩٠/٩/٣

٢٠٠ ح/ الإيرادات - مبيعات مواد راكدة

المحصل من بيع المواد الراكدة بالمخازن .

(٤) حيث أن الوحدة الحكومية فى هذا المثال لا يتبعها خزينة عامة فيجب أن يتم توريد النقدية فى آخر يوم عمل فى الأسبوع لإحدى الخزائن العامة أو للبنك المركزى وفى أى يوم إذا زادت النقدية عن المبلغ المحدد للوحدة وفى هذا المثال يتم توريد المبالغ النقدية المحصلة خلال الأسبوع الماضى (١٠٠٠ فى يوم ٩/١ + ٢٠٠ فى يوم ٩/٣) .

١٢٠٠ ح/ جارى البنك المركزى ٩٠/٩/٤

١٢٠٠ ح/ النقدية تحت التسوية

توريد النقدية للبنك المركزى

ملاحظة : إذا تم التوريد لخزينة عامة يستبدل ح/ جارى البنك المركزى بـ ح / جارى مبالغ مدينة تحت التسوية باسم الجهة صاحبة الخزينة العامة.

(٥) يصرف الصافى للمورد محمد أحمد بموجب شيك (٢٥٠٠-٢٠٠=٢٣٠٠) ويعتبر المبلغ المخصوم إيرادات عن غرامات تأخير ويجعل حـ/ الإستخدامات مدينا بكامل المبلغ .

٢٥٠٠ حـ/ الإستخدامات - أدوات ومهمات ٩٠/٩/١٠

٢٣٠٠ حـ/ الشيكات

٢٠٠ حـ/ الإيرادات- غرامات تأخير

سداد المستحق للمورد بعد خصم غرامة التأخير

(٦) لأغراض متابعة تحصيل هذا المبلغ المدفوع بالزيادة لشركة المهمات المكتبية فى يناير الماضى يجرى قيد نظامى للرقابة حتى يتم التحصيل.

٥٠٠ حـ/ الديون بالمستحقة للحكومة ٩٠/٩/١٥

(شركة المهمات المكتبية)

٥٠٠ حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة

قيد نظامى بالمستحق للجهة

(٧) المبالغ التى يتبين أنها أضيفت خطأ للإيرادات رأنها تخص جهات أخرى يتم استبعادها من الإيرادات وتعليتها لحساب جارى مبالغ دائنة تحت التسوية - جهة ......)

٢٥٠ حـ/ الإيرادات (بالإستبعاد) ٩٠/٩/٢٥

٢٥٠ حـ/ جارى مبالغ دائنة تحت التسوية - وزارة التعليم

تعلية ما سبق إضافة خطأ للإيرادات ويخص وزارة التعليم

(٨) عند تحصيل المستحق على شركة المهمات المكتبية يضاف المبلغ للإيرادات لأنها مصروفات بالزيادة فى سنة مالية سابقة ثم يلغى القيد النظامى:

٥٠٠ حـ/ الشكيات تحت التحصيل ٩٠/٩/٢٧

٥٠٠ حـ/ الإيرادات - إيرادات متنوعة

مصروفات بالزيادة فى السنة المالية السابقة

٥٠٠ حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة

٥٠٠ حـ/ الديون المستحقة للحكومة

(شركة المهمات المكتبية)

إلغاء القيد النظامي بما يفيد تحصيل الديون المستحقة

(٩) عند سداد المستحق لوزارة التعليم يتم تسوية المبلغ الذى تم تعليته للحسابات الجارية الدائنة فى ٩/٢٥ .

٢٥٠ حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية -وزارة التعليم ٩٠/٩/٢٨

٢٥٠ حـ/ الشيكـــات

سداد المستحق لوزارة التعليم بشيك

(١٠) عند مطالبة أصحاب الحقوق بمستحقاتهم التى سبق أن أضيفت للإيرادات لإنقضاء المدة مثلا فإنه يتم إستبعادها من الإيرادات .

٥٠٠ حـ/ الإيرادات (بالإستبعاد) ٩٠/٩/٣٠

٥٠٠ حـ/ الشيكـــات

إصدار شيكات لأصحاب الحقوق وإستبعاد المبالغ من الإيرادات .

(١١) عند ورود كشوف حسابات البنك يتم إقفال حـ/ الشيكات تحت التحصيل وإضافة المبالغ لحساب الوحدة الحكومية بالبنك المركزى بالنسبة للشيكات الواردة. وكذلك يتم إقفال حـ/ الشيكات وخصم المبالغ على حساب الوحدة بالبنك المركزى .

٣٥٠٠ حـ/ جارى البنك المركزى ٩٠/٩/٣٠

٣٥٠٠ حـ/ الشيكات تحت التحصيل

تحصيل الشيكات وإضافة قيمتها لحساب الوحدة بالبنك المركزى

٣٠٥٠ حـ/ الشيكات

٣٠٥٠ حـ/ جارى البنك المركزى

صرف البنك للشيكات وخصم قيمتها على حساب الوحدة بالبنك المركزى

مثال رقم (٣)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالإيرادات والمتحصلات بمديرية أمن الشرقية، والتى يتبعها خزينة عامة خلال شهر يناير ١٩٩٠:

(١) فى أول يناير تم تحصيل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا عن إيرادات رسوم شهادات تخص مديرية الأمن.

(٢) فى ٥ منه تم تحصيل مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقدا عن إيرادات رسوم صحيفة الحالة الجنائية تخص مديرية الأمن .

(٣) فى ٧ منه تم تحصيل مبلغ ١٨٠٠ جنيه بشيكات عن إيرادات مخالفات المرور .

(٤) فى ١٠ منه تم تحصيل مبلغ ٢٠٠٠ جنيه نقدا لحساب مديرية الصحة بالشرقية.

(٥) فى ١٥منه بلغت التوريدات من الخزائن الفرعية ما يلى :

٣٠٠٠ جنيه من الخزينة الفرعية لمديرية التعليم بالشرقية .

٢٠٠٠ جنيه من الخزينة الفرعية لمديرية الصحة بالشرقية .

١٥٠٠ جنيه من الخزينة الفرعية لمديرية أوقاف الشرقية .

(٦) فى ١٨ منه تم تحصيل مبلغ ٤٠٠ جنيه نقدا ايرادات تخص هيئة التأمين والمعاشات.

(٧) فى ٢٠ منه تم سداد المستحق لمديرية الصحة بموجب شيك .

(٨) فى ٢٥ منه تم سداد المستحق لمديرية التعليم ومديرية الأوقاف .

(٩) فى ٢٧ منه تم سداد المستحق لهيئة التأمين والمعاشات بشيك .

(١٠) فى ٣١ منه وردت حوافظ البنك بما يفيد تحصيل وصرف الشيكات المتعلقة بشهر يناير.

وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى:

(١) حيث أن الجهة الحكومية تتبعها خزينة عامة فيتم جعل حـ/ الخزينة مدينا، حـ/ الإيرادات دائنا بما تحصله من إيرادات تخصها.

٥٠٠٠ ح/ الخزينة ٩٠/١/١

٥٠٠٠ ح/ الإيرادات رسوم شهادات

المحصل نقدا عن رسوم الشهادات

(٢) إيرادات تخص الجهة التى تتبعها الخزينة العامة مثل العملية السابقة

١٠٠٠ ح/ الخزينة ٩٠/١/٥

١٠٠٠ ح/ الإيرادات -رسوم صحيفة الحالة الجنائية

المحصل عن رسوم نقداً

(٣) الإيرادات المحصلة بشيكات ترسل للبنك لتحصيلها ويوسط ح/ الشيكات تحت التحصيل.

١٨٠٠ ح/ الشيكات تحت التحصيل ٩٠/١/٧

١٨٠٠ ح/ الإيرادات - مخالفات المرور

المحصل عن مخالفات المرور

(٤)المحصل لحساب جهات أخرى يعلى للحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية للجهة التى حصل المبلغ لحسابها:

٢٠٠٠ ح/ الخزينة ٩٠/١/١٠

٢٠٠٠ ح/ جارى مبالغ دائنة تحت التسوية- مديرية الصحة بالشرقية

المحصل نقدا لحساب مديرية الصحة بالشرقية

(٥) عند توريد الخزائن الفرعية للنقدية التى قامت بتحصيلها يجعل ح/ الخزينة مدينا وح/جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية للجهات التى تتبعها الخزينة الفرعية دائناً .

٦٥٠٠ ح/ الخزينـــة ٩٠/١/١٥

٣٠٠٠ ح/ جارى مبالغ دائنة تحت التسوية-مديرية التعليم بالشرقية.

٢٠٠٠ ح/ جارى مبالغ دائنة تحت التسوية- مديرية الصحة بالشرقية.

١٥٠٠ ح/ جارى مبالغ دائنة تحت التسوية- مديرية أوقاف الشرقية.

النقدية المورِدة من الخزائن الفرعية

(٦) إيرادات تخص جهة أخرى تضاف لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم تلك الجهة .

٤٠٠		حـ/ الخزينة	١٨ / ١/ ٩٠
	٤٠٠	حـ / جارى مبالغ دائنة تحت التسوية (هيئة التأمين والمعاشات)	
		المحصل لحساب هيئة التأمين والمعاشات	

(٧) عند سداد المستحق لمديرية الصحة يتم تسوية المبلغ السابق إضافته لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لمديرية الصحة (٢٠٠٠+٢٠٠٠) .

٤٠٠٠		حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (مديرية الصحة بالشرقية)	٢٠ / ١/ ٩٠
	٤٠٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد المستحق لمديرية الصحة بشيك	

(٨) عند سداد المستحق لمديرية التعليم ومديرية الأوقاف يتم تسوية ما سبق إضافته لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لهاتين الجهتين :

٣٠٠٠		حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (مديرية التعليم بالشرقية)	٢٥ / ١/ ٩٠
	٣٠٠٠	حـ/ الشيكـــات	
		سداد المستحق لمديرية التعليم بالشرقية	
١٥٠٠		حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (مديرية أوقاف الشرقية)	
	١٥٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد المستحق لمديرية الأوقاف	

(٩) يتم تسوية ماسبق إضافته لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لهيئة التأمين والمعاشات

٤٠٠ ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ٩٠/١/٢٧

(هيئة التأمينات والمعاشات)

٤٠٠ ح/ الشيكات

سداد المستحق لهيئة التأمين والمعاشات

(١٠) عند توريد النقدية للبنك المركزى يجعل ح/ الخزينة دائناً وح/ جارى البنك المركزى مدينا

٨٠٠٠ ح/ جارى البنك المركزى ٣٠ / ٩٠/١

٨٠٠٠ ح/ الخزينـــة

توريد النقدية للبنك المركزى

(١١) عند ورود كشوف حسابات البنك ، يتم إقفال ح/ الشيكات تحت التحصيل وإضافة القيمة لحساب الجهة بالبنك، وإقفال ح/ الشيكات وخصم القيمة على حساب الجهة بالبنك .

١٨٠٠ ح/ جارى البنك المركزى ٣١ / ١

١٨٠٠ ح/ الشيكات تحت التحصيل

تحصيل الشيكات وإضافة القيمة لحساب الوحدة بالبنك

(الشيك بتاريخ ١/٧)

٨٩٠٠ ح/ الشيكات

٨٩٠٠ ح/ جارى البنك المركزى

صرف الشيكات وخصم قيمتها على حسابنا بالبنك

(٤٠٠٠ فى ١/٢٠+٣٠٠٠ فى ١/٢٥+ ١٥٠٠ فى ١/٢٥+٤٠٠ فى ١/٢٧)

مثال رقم (٤) :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت فى ادارة الضرائب بالزقازيق خلال شهر مايو ١٩٩٠

(١) فى ٢ منه وردت حوالات بريدية قيمتها ١٤٠٠٠ جنيه من الممولين سداداً للضرائب المستحقه عليهم .

(٢) في ١٥ منه ورد شيك من هيئة البريد بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه سداداً لبعض الحوالات المرسلة لحساب ادارة الضرائب بالزقازيق.

(٣) فى ١٨ منه وردت حوالة بريدية بمبلغ ٣٠٠ جنيه وقد تبين أنها مرسلة بالخطأ باسم ادارة ضرائب الزقازيق . وقد أعادت الادارة الحوالة الي مرسلها السيد/ أحمد سالم وحولتها باسمه لتمكينه من صرف قيمتها من هيئة البريد .

(٤) فى ٢٦ منه تسلمت الادارة شيكاً من هيئة البريد بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه سداداً لبعض الحوالات المرسلة لحساب ادارة الضرائب بالزقازيق. وقد تبين أن قيمة الشيك تتضمن قيمة الحوالة التى سبق ورودها خطأ فى يوم ١٨ منه .

(٥) فى ٢٧ منه سحبت الادارة شيكا لأمر هيئة البريد بقيمة الحوالة الخطأ .

وتكون قيود اليومية على النحو التالى :

(١) عند ورود حوالات بريدية سدادا للإيرادات تخصم القيمة على حساب هيئة البريد ويعلى للإيرادات .

١٤٠٠٠		حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	٩٠/٥/٢
		(هيئة البريد)	
	١٤٠٠٠	حـ/ الايرادات	
		تسجيل الايرادات المحصلة بحوالات بريدية .	

(٢) عند ورود شيك من هيئة البريد مقابل الحوالات البريدية يتم تسوية حساب هيئة البريد بجعلة دائنا .

١١٠٠٠	حـ/ الشيكات تحت التحصيل	١٥ / ٥ / ٩٠
١١٠٠٠	حـ/ جارى جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	
	(هيئة البريد)	
	الشيك الوارد من هيئة البريد مقابل الحوالات	

(٣) عند ورود حوالات بريدية بالخطأ يتم خصم القيمة على حساب هيئة البريد وتعليتها لحساب صاحب الحق.

٣٠٠	حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	١٨ / ٥ / ٩٠
	(هيئة البريد)	
٣٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	
	(أحمد سالم)	
	خصم الحوالة الخطأ على هيئة البريد وإضافة القيمة لمرسل الحوالة .	

(٤) إعادة الحوالة البريدية الخطأ لمرسلها

٣٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	٩٠/٥/١٨
	(أحمد سالم)	
٣٠٠	حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	
	(هيئة البريد)	
	إعادة الحوالة الخطأ وتسوية قيمتها	

(٥) عند ورود شيك من هيئة البريد مقابل الحوالات

٤٠٠٠	حـ/ الشيكات تحت التحصيل	٢٦ / ٥ / ٩٠
٤٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	
	(هيئة البريد)	
	شيك من هيئة البريد مقابل الحوالات	

(٦) سحب شيك لأمر هيئة البريد بقيمة الحوالة الخطأ التى تضمنها الشيك الوارد من هيئة البريد.

٣٠٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ٢٧ / ٥ / ٩٠

(هيئة البريد)

٣٠٠ ح/ الشيكـــات

سداد قيمة الحوالة الخطأ

الأجور (المرتبات)

فيمـا يلى بعض الملاحظات المرتبطة بالجوانب المحاسبية لمعالجة الأجور فى الوحدات الحكومية :

١- يتم صرف الأجور بصفة عامة عن طريق مندوب الصرف حيث يصدر شيك باسمه بصافى الأجور والمرتبات ، ويقوم بصرفه من البنك المركزى بإعتباره عهدة شخصية طرفه حتى يقوم بتسليم كل موظف صافى مرتبه والتوقيع أمام إسمه بكشف الأجور والمرتبات .

٢- قد يطلب بعض العاملين تحويل مرتباتهم على حساباتهم فى البنوك حيث لا تدرج أسماؤهم بكشوف المرتبات ويتم تحويل صافى مرتباتهم الي البنوك بموجب حافظة تحويل مرتبات للبنوك ويتم سداد مجموع صافى المرتبات المحولة لكل بنك على حدة بموجب شيك .

٣- تشمل إجمالى الأجور (المرتبات) المستحقة على الجهة الأجر الأساسى مضافا اليه البدلات والمكافآت وأى عناصر أخرى نقدية وغير نقدية ويتم تسجيل إجمالى المرتبات فى نهاية كل شهر بجعل ح/ الإستخدامات - الأجور مدينا.

٤- يتم خصم الإستقطاعات من إجمالى المرتبات لإستخراج الصافى الذى يصرف للعاملين. وتنقسم الإستقاطاعات الى:

- إستقطاعات إلزامية مثل التأمين والمعاشات والضرائب ويتم تعلية مبالغها لحساب " "جارى مبالغ دائنة تحت التسوية جهة ...." لكل جهة على حدة ، وعند إصدار الشيك لسداد الجهة يتم تسوية المبالغ المعلاه .

- إستقطاعات إختيارية مثل أقساط السلف والقروض والنقابات والنوادى ، وهى يتم إصدار شيكات بها للجهات صاحبة الحق مباشرة بالمستحق لها.

- هناك بعض الإستقطاعات المتنوعة الأخرى مثل النفقة الشرعية والإستقطاعات بأحكام قضائية نتيجة حوادث أو سرقات حكم فيها على أحد أو بعض العاملين بالتعويض .

٥- تمثل بعض الإستقطاعات إيرادات مثل جزاءات العاملين وعمولات التحصيل التى تخصم نظير المبالغ المستقطعة لحساب الشركات والبنوك المختلفة ، والمرتبات التى سبق صرفها خطأ أو بالزيادة فى سنوات مالية سابقة حيث يتم تعلية هذه المبالغ لحساب " الإيرادات- إيرادات متنوعة " .

٦- يتم إصدار شيكات للبنوك بقيمة صافى المرتبات المحولة لكل بنك على حدة .

٧- يتم إصدار شيك بقيمة صافى المرتبات لأمر الصراف المسئول عن تسليم المرتبات للعاملين.

٨- قد لا يتمكن الصراف من صرف جميع المرتبات لذلك يجب عليه بعد إنتهاء المدة المقررة لذلك أن يقوم بتوريد الباقى (المرتبات المرتجعة) الى الخزينة حيث يتم تعليتها على الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية بإسم العامل صاحب المرتب . وإذا تقدم بعد ذلك العامل صاحب المرتب المرتجع مطالبا بصرف مرتبه يتم صرفه وتسوية قيمة مرتبه بالخصم على الحسابات " الجارية الدائنة تحت التسوية (بأسم العامل)".

وإذا لم يتقدم العامل صاحب المرتب المرتجع فى خلال شهرين يتم تسوية مرتبه المرتجع بالخصم على الحسابات " الجارية الدائنة تحت التسوية(بإسم العامل)" وإضافة قيمة المرتب لحساب " الإيرادات - إيرادات متنوعة" وإذا تقدم بعد ذلك العامل مطالبا بصرف مرتبه يتم استبعاد قيمة المرتب من الإيرادات .

٩- المرتبات الموقوفة أى التى يصدر قرار إدارى أو حكم قضائى بوقف صرفها يتم تعليتها على الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية (بإسم العامل) الى أن يتم التصرف بشأنها ، إما بإلغاء الإيقاف وإعادة صرفها لصاحب الحق فيتم تسويتها بالخصم على الحسابات "الجارية الدائنة تحت التسوية (بإسم العامل)" ، أو أن يتم إستبعادها من المصروفات اذا ثبت

عدم أحقية العامل للمرتب ، ويتم فى هذه الحالة تسويتها بالخصم على الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية (بإسم العامل) وتسوية الحسابات الأخرى المرتبطة بالخصومات من المرتبات للجهات الأخرى .

مثال رقم (٥)

فيما يلى البيانات المتعلقة بالأجور عن شهر أكتوبر ١٩٩٠ بكلية التجارة جامعة الزقازيق :

١- أجور أساسية ١٥٠٠٠ جنيه
٢- بدلات ومكافآت ٣٠٠٠ جنيه
٣- حصة الحكومة فى التأمين والمعاش ١٨٠٠ جنيه
٤- حصة العاملين فى التأمين والمعاش ١٨٠٠ جنيه
٥- ضرائب كسب عمل وخلافه ١٢٠٠ جنيه
٦- نفقات شرعية ١٢٠ جنيه
٧- جزاءات ٧٠ جنيه
٨- إشتراكات نادى العاملين ٥٠ جنيه
٩- إشتراكات النقابة ٦٠ جنيه
١٠- أقساط مستحقة على العاملين ١٠٠٠ جنيه مفرداتها كما يلى
شركة صيدناوى ٢٠٠ جنيه
شركة الشرق للتأمين ٤٠٠ جنيه
بنك الإسكندرية ١٥٠ جنيه
شركة بيع المصنوعات ٢٥٠ جنيه

ويفرض أن:

(١) عمولة التحصيل ٢٪ على الأقساط المستحقة للشركات والبنوك.
(٢) تم سداد المستحق لمصلحة الضرائب وهيئة التأمين والمعاشات فى ١١/٥.

(٣) لم يتسلم العامل إسماعيل توفيق مرتبه وقدره ٨٥ جنيه وتم توريده فى١١/١٥.

(٤) أن العامل الذى لم يستلم مرتبه طالب به فى ١٠ديسمبر، وقد صرف له بشيك .

(٥) وردت إشعارات الخصم عن جميع الشيكات السابقة بعد اصدارها بيومين .

وتكون قيود اليومية العادية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى :

(١) تسجيل الأجور عن شهر أكتوبر ١٩٩٠ ويتم ذلك بخصم إجمالى الأجور على مصروفات الموازنة و تعلية الإستقطاعات لحساب هيئة التأمين والمعاشات ولحساب مصلحة الضرائب وإضافة الجزاءات للإيرادات المتنوعة وإصدار شيكات لسداد الإستقطاعات الأخرى وإصدار شيك بصافى المرتب للصراف.

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٩٨٠٠		ح/ إستخدامات الموازنة -الأجور	٩٠/١٠/٣١
	٤٨٠٠	ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	
		٣٦٠٠ الهيئة العامة للتأمين والمعاشات	
		١٢٠٠ مصلحة الضرائب	
	٩٠	ح/ الإيرادات -إيرادات متنوعة	
		(٧٠ جزاءات ، ٢٠ عمولة تحصيل)	
	١٤٩١٠	ح/ الشيكات	
		١٩٦ شيك لصيدناوى	
		٣٩٢ شيك للشرق للتأمين	
		١٤٧ شيك لبنك الإسكندرية	
		٢٤٥ شيك لبيع المصنوعات	
		١٢٠ شيك للنفقات الشرعية	
		٥٠ شيك لنادى العاملين	
		٦٠ شيك للنقابة	
		١٣٧٠٠ شيك للصراف عن صافى المرتبات	
		تسجيل الأجور عن شهر أكتوبر ١٩٩٠	

(٢) ورود إشعارات بصرف الشيكات المصدرة للجهات السابق ذكرها بعد يومين من إصدارها :

١٤٩١٠ ح/ الشيكات ٩٠/١١/٢

١٤٩١٠ ح/ جارى البنك المركزى

إشعار خصم بقيمة الشيكات أرقام --------

(٣) سداد المستحق لهيئة التأمين والمعاشات ولمصلحة الضرائب

٣٦٠٠ ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ٩٠/١١/٥

(هيئة التأمين والمعاشات)

٣٦٠٠ ح/ الشيكات

سداد المستحق لهيئة التأمين والمعاشات بموجب شيك

١٢٠٠ ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ٩٠/١١/٥

(مصلحة الضرائب)

١٢٠٠ ح/ الشيكات

سداد المستحق لمصلحة الضرائب بموجب شيك

(٤) ورود إشعارات الخصم عن الشيكات الصادرة فى يوم ١١/٥

٤٨٠٠ ح/ الشيكات ٩٠/١١/٧

٤٨٠٠ ح/ جارى البنك المركزى

إشعارات خصم بصرف الشيكات أرقام ————

(٥) توريد الأجور التى لم تصرف بعد

٨٥ ح/ النقدية تحت التسوية ٩٠/١١/١٥

٨٥ ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(العامل إسماعيل توفيق)

توريد مرتب العامل المذكور لعدم صرفه

(٦) مطالبة العامل إسماعليل توفيق بمرتبه وإعادة صرفه له بموجب شيك

٨٥ حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ٩٠/١١/١٠

(العامل إسماعيل توفيق)

٨٥ حـ/ الشيكات

صرف المستحق للعامل المذكور عن مرتبه بموجب شيك

(٧) ورود إشعار خصم بصرف العامل إسماعيل توفيق لمرتبه من البنك

٨٥ حـ/ الشيكات ٩٠/١١/١٢

٨٥ حـ/ جارى البنك المركزى

إشعار خصم بصرف الشيك رقم ـــــ

ملاحظات على الحل :

(١) إجمالى الأجور المستحقة عن الشهر تم حسابها كما يلى:

(أجور أساسية + بدلات ومكافآت + حصة الحكومة فى التأمينات والمعاشات)

= ١٥٠٠٠ + ٣٠٠٠ + ١٨٠٠ = ١٩٨٠٠ جنيه.

(٢) حصة الحكومة فى التأمين والمعاشات تعتبر جزءاً من الأجر الإجمالى حيث يتم إضافتها للأجور ، بينما حصة العاملين فى التأمينات والمعاشات تمثل جزءا من الإستقطاعات ويتم إستقطاع حصة الحكومة + حصة العاملين (١٨٠٠ + ١٨٠٠) وتعليتها لحساب هيئة التأمين والمعاشات .

(٣) تم حساب الإيرادات المتنوعة على النحو التالى :

٧٠ جنيه جزاءات

٢٠ جنيه ٢٪ من الأقساط المستحقة للبنوك والشركات (٢١٠٠٠ x ٢٪)

ـــــ

٩٠ جنيه

(٤) تم تحديد قيمة الشيكات الصادرة للبنوك والشركات بعد خصم ٢٪ من قيمتها مقابل عمولة التحصيل ، وعلى سبيل المثال :

مستحق لشركة الشرق للتأمين ٤٠٠ جنيه

قيمة الشيك = ٤٠٠ - (٤٠٠ ×٢٪)

= ٤٠٠ -٨ = ٣٩٢

(٥) لا تحسب عمولة تحصيل على باقى الإستقطاات مثل النفقات الشرعية وإشتراكات نادى العاملين والنقابة .

(٦) تم حساب قيمة الشيك الصادر باسم الصراف مقابل صافى الأجور على النحو التالى :

أجمالى الأجور		١٩٨٠٠
يخصم منها :		
هيئة التأمين والمعاشات	٣٦٠٠	
مصلحة الضرائب	١٢٠٠	
المستحق للشركات والبنوك مقابل السلف	١٠٠٠	
جزاءات العاملين	٧٠	
نفقات شرعية	١٢٠	
إشتراكات النادى	٥٠	
إشتراكات النقابة	٦٠	
جملة الإستقطاعات	ـــــ	٦١٠٠
صافى الأجور (قيمة الشيك الصادر للصراف) .		١٣٧٠٠

(٧) قام الصراف بصرف الأجور فيما عدا أجر العامل إسماعيل توفيق الذى قام بتوريده فى ١١/١٥ حيث تم تعليقه لحساب جارى مبالغ دائنة تحت التسوية (العامل إسماعيل توفيق).

(٨) حيث أن العامل طالب بصرف مرتبه فى خلال شهرين فقد تم الخصم على حساب جارى مبالغ دائنة تحت التسوية (العامل إسماعيل توفيق) بالمستحق له .

أما إذا لم يطالب العامل بصرف مرتبه فى خلال شهرين فإنه يتم تسوية حساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (العامل إسماعيل توفيق) وتعلية المستحق له لحساب الإيرادات (إيرادات متنوعة) كما يتضح من المثال التالى:

مثال رقم (٦)

بفرض أنه فى المثال السابق لم يتقدم العامل إسماعيل توفيق مطالبا بصرف مرتبه الا فى يوم ١٩٩١/٢/١٠. فتكون القيود المحاسبية على النحو التالى:

(٥) توريد أجر العامل إسماعيل توفيق لعدم صرفه

٨٥ حـ/ النقدية تحت التسوية ٩٠/١١/١٥

٨٥ حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(العامل إسماعيل توفيق)

توريد مرتب العامل المذكور لعدم صرفه

(٦) تعلية المستحق عن مرتب العامل لحساب الإيرادات لعدم مطالبته له فى خلال شهرين من تاريخ إستحقاق المرتب:

٨٥ حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ٩٠/١٢/٣١

(العامل إسماعيل توفيق)

٨٥ حـ/الإيرادات -إيرادات متنوعة.

تعلية المرتب المستحق للإيرادات

(٧) عند مطالبة العامل إسماعيل توفيق بمرتبه يتم صرفه وإستبعاد القيمة من الإيرادات.

٨٥ ح/ الإيرادات (بالإستبعاد) - إيرادات متنوعة ، ٩٠/٢/١٠

٨٥ ح/ الشيكات

استبعاد المستحق للعامل المذكور عن مرتبه لشهر أكتوبر ١٩٩٠

(٨) عند ورود إشعار الخصم بما يفيد صرف العامل للشيك

٨٥ ح/ الشيكات ٩٠/١٢/١٢

٨٥ ح/ جارى البنك المركزى

إشعار خصم بصرف الشيك

مثال رقم (٧)

بفرض أن مديرية الصحة بالشرقية إكتشفت فى ١٥ يونية ١٩٩٠ أنها صرفت مرتب الطبيبة فاطمة المسلمى بزيادة قدرها ٣٠ جنيه عن شهر فبراير الماضى. وقد تم إستقطاع هذا المبلغ على قسطين متساوين فى شهرى يونيه ويوليو ١٩٩٠

وتكون قيود اليومية على النحو التالى :

(١) عند إكتشاف الخطأ فى يونيه ١٩٩٠ (نفس السنة المالية) يتم خصم الزيادة فى المرتب على حساب الموظف وإستبعاده من المصروفات

٣٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ٩٠/٦/١٥

(الطبيبة فاطمة المسلمى)

٣٠ ح/ الإستخدامات (بالاستبعاد) - المرتبات

إستبعاد المرتبات المنصرفة بالزيادة

(٢) إجراء قيد نظامى

٣٠ ح/ الديون المستحقة للحكومة

٣٠ ح/ تسوية مطلوبات الحكومة

قيد نظامى

(٣) عند تسجيل إستحقاق مرتبات يونيه يتم تسوية قيمة القسط الأول فى حساب الموظف

---- ح/الاستخدامات - المرتبات ٩٠/٦/٣٠

---- ح/ -------------

---- ح/ -------------

١٥ ح/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية

(الطبيبة فاطمة المسلمى)

ح/ ---------

إثبات إستحقاق مرتبات شهر يونيه وخصم القسط المستحق على الموظف

(٤) إلغاء جزء من القيد النظامى.

١٥ ح/ تسوية مطلوبات الحكومة

١٥ ح/ الديون المستحقة للحكومة

الغاء القيد النظامى بقيمة القسط الأول

(٥) عند تسجيل مرتبات شهر يوليو يتم إجراء قيد مشابه لما تم فى يونيه

----- ح/ الاستخدامات - المرتبات ٩٠/٧/٣١

---- ح/ -----

----- ح/ -----

١٥ ح/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية

(الطبيبة فاطمة المسلمى)

----- ح/ -----

إثبات إستحقاق مرتبات شهر يوليو وخصم القسط المستحق على الموظف

(٦) إلغاء باقى القيد النظامى :

١٥ من/ تسوية مطلوبات الحكومة

١٥ إلى/ الديون المستحقة للحكومة

إلغاء باقى القيد النظامى بقيمة القسط الثانى

مثال رقم (٨)

بفرض أنه فى المثال السابق إكتشفت مديرية الصحة بالشرقية الخطأ السابق ذكره فى شهر أكتوبر ١٩٩٠ تكون قيود اليومية مماثلة للمثال رقم (٧) فيما عدا أن قيمة الزيادة فى المرتب تضاف للإيرادات ولا تستبعد من المصروفات حيث أن إكتشاف الخطأ جاء فى سنة مالية تالية ١٩٩١/٩٠ لسنة حدوث الخطأ ١٩٩٠/٨٩

نفس القيود السابقة فيما عدا القيد الأول فيكون على النحو التالى:

(١) عند إكتشاف الخطأ فى أكتوبر ١٩٩٠ تخصم قيمة الزيادة على حساب الموظف وتعلى للإيرادات

٣٠ من/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(الطبيبة فاطمة المسلمى)

٣٠ إلى/ الإيرادات - إيرادات متنوعة

إضافة المرتبات المنصرفة بالزيادة للإيرادات

مشتريات المستلزمات والتعاقد على الأعمال

تنظم لائحة المناقصات والمزايدات عمليات الشراء بصفة عامة سواء كانت مشتريات سلعية أو خدمية أو شراء معدات وأجهزة وأعمال ومقاولات. وبإختصار قد تكون هناك بعض المشتريات صغيرة الحجم أو ذات طبيعة معينة أو تتطلب ظروفها أن يسمح بشرائها مباشرة (الشراء المباشر)، الا أن الطريقة العامة للمشتريات الحكومية تتم عـــن طريـــق

ما يعرف بالمناقصات أو فى بعض الأحوال الممارسات إحكاما للرقابة على عمليات الشراء وتحقيقا للكفاءة والحصول على أفضل الأسعار.

وقد يتم سداد قيمة المشتريات مباشرة عن طريق الشيكات أو أذون الصرف وقد يتم فى حالات أخرى إستخدام نظام السلف المؤقتة والمستديمة. بالإضافة الى ذلك قد يتم السداد من خلال فتح إعتماد مستندى كما قد تتضمن عملية السداد دفع مبالغ مقدمة قبل التوريد أو التنفيذ الفعلى للأعمال.

ونناقش فيما يلى أهم الموضوعات المتعلقة بشراء المستلزمات والأعمال ، وعلى وجه الخصوص نعالج ما يتصل بعمليات الشراء وطرق السداد المتبعة التالية:-

أ- الشــراء المباشــر
ب- السلف المؤقتة
جـ- السلف المستديمة
د- الشراء بالمناقصات
هـ- الإعتمادات المستندية الخارجية
و- المبالغ أو الدفعات المقدمة

(أ) الشراء المباشر

يستخدم أسلوب الشراء المباشر بالنسبة للأصناف العاجلة أو للظروف الطارئة أو اذا كانت قيمة المشتريات تقل عن حد معين وكذلك بالنسبة للمشتريات المتعلقة بالدفاع أو الأمن العام والتى يراد الإحتفاظ بسرية المعلومات عنها أو بالنسبة لسداد قيمة التعاقدات الثابتة المستمرة كالإيجار وإشتراك التليفون .

وفى مثل هذه الحالات تستثنى عمليات الشراء من إتباع إجراءات المناقصة العامة .

مثال رقم (٩)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالشراء بإحدى الجهات الحكومية التابعة لوزارة الدفاع:

١- فى أول يناير قام المورد محمد هانى بتوريد مواد ومهمات دقيقة بلغ ١٠٠٠٠ جنيه وتم صرف القيمة بموجب شيك

٢- فى ١٥ يناير تم سداد فاتورة إصلاح وصيانة أحد الأجهزة الإلكترونية بلغت قيمتها ١٥٠٠ جنيه بموجب شيك.

٣- فى ٣٠ يناير تم شراء مواد تموينية إستلزمتها الضرورة بمبلغ ٤٠٠ جنيه سددت بشيك.

٤- فى أول مارس تم شراء أجهزة ومعدات دقيقة- من أحد الموردين بالخارج قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه وقام البنك المركزى ، بسدادها نيابة عن الجهة .

٥- فى ٣١ مارس تم سداد الإيجار المستحق عن المبانى الإدارية التى تشغلها الجهة وقدرة ٥٠٠٠ جنيه بموجب شيك .

٦- فى ٢٥ يونيه تم سداد فاتورة التليفون المستحقة وقيمتها ١٠٠٠جنيه موجب شيك.

وتكون قيود اليومية للعمليات السابقة على النحو التالى .

(١) شراء أدوات ومهمات وسداد القيمة بشيك

١٠٠٠٠		حـ/ الإستخدامات - أدوات ومهمات	٩٠/١/١
	١٠٠٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد قيمة الأدوات والمهمات المشتراه من المورد محمد هانى	

(٢) صيانة وإصلاح أجهزة الكترونية

١٥٠٠		حـ/ الإستخدمات - صيانة وإصلاح	٩٠/١/١٥
	١٥٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد المستحق عن الإصلاح والصيانة	

(٣) شراء مواد تموينية إستلزمتها الضرورة

٤٠٠٠		حـ/ الإسخدامات-مواد غذائية	٩٠/١/٢٠
	٤٠٠٠	حـ/ الشيكات	

شراء مواد تموينية على وجه الضرورة

(٤) شراء أجهزة ومعدات دقيقة

٥٠٠٠٠		حـ/ الإستخدامات - أجهزة ومعدات	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	حـ/ جارى البنك المركزى	

شراء معدات وأجهزة من الخارج

(٥) سداد الإيجار عن المبانى الإدارية

٥٠٠٠		حـ/ الاستخدامات-إيجار	٩٠/٣/٣١
	٥٠٠٠	حـ/ الشيكات	

سداد الإيجار

(٦) سداد فاتورة التليفون:

١٠٠٠		حـ/ الإستخدامات-تليفون	٩٠/٦/٢٥
	١٠٠٠	حـ/ الشكيات	

سداد قيمة فاتورة التليفون

(ب) السلف المؤقتة

تلجأ الجهات الحكومية الى الشراء والسداد عن طريق نظام السلف المؤقتة عند الإضطرار لصرف مبلغ معين أو عند شراء المستلزمات العاجلة أو اذا تطلب الأمر صرف قيمة المشتريات عند استلامها. ويتضمن هذا النظام صرف مبلغ مقدما لأحد الموظفين كسلفة ليقوم بالشراء والسداد وتقديم المستندات الدالة على الصرف والنقدية الباقية (إن وجدت) لإجراء التسويات اللازمة.

وقد سبق التعرض لمفهوم السلف المؤقتة وكيفية معالجتها بصفة عامة من خلال التعرض للحسابات النظامية المرتبطة بها. ونضيف هنا أنه عند الترخيص بالسلفة المؤقتة يتم الخصم على البند المختص مباشرة وإجراء قيد نظامى بقيمتها لأغراض المتابعة والرقابة حتى يتم تسويتها. وعند تقديم المستندات وتسوية السلفة وتوريد النقدية الباقية (إن وجدت) يتم إلغاء القيد النظامى السابق.

وفى معظم الأحوال يتم صرف القيمة التى يرخص بها كسلفة بالكامل إلا أنه فى بعض الأحيان يتم صرفها على دفعات للموظف الذى ستكون بعهدته ، كما يتم صرف مبالغ إضافية (زيادة قيمة السلفة) إذا تطلب الأمر ذلك.

مثال رقم (١٠)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالسلف المؤقتة فى إحدى الوحدات الحكومية:

١- فى أول فبراير ١٩٩٠ تم صرف مبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك للسيد/خالد سعيد الموظف بإدارة المشتريات لشراء مواد غذائية بصفة عاجلة ، وفى ١٥ فبراير ١٩٩٠ تقدم الموظف المذكور بمستندات الصرف وتمت تسوية السلفة.

٢- فى ٢٠ مارس ١٩٩٠ صرف بموجب شيك مبلغ ٢٠٠ جنيه للسيد/أحمد الشحات الموظف بإدارة المشتريات لشراء أدوات ومهمات . وفى ١٠ إبريل ١٩٩٠ قدم الموظف المذكور مستندات صرف بمبلغ ١٦٠ جنيه وقام بتوريد ما تبقى للخزينة وتمت تسوية السلفة.

٣- فى ١٥ مايو ١٩٩٠ صرف مبلغ ٣٠٠ جنيه بشيك للسيد/إبراهيم حامد الموظف بالوحدة الحكومية لتأجير سيارات لأغراض رحلة تدريبية لموظفى الوحدة . وفى يوم ٣٠ يوليو تقدم الموظف المذكور بمستندات صرف بمبلغ ٢٨٠ جنيه وتم توريد الباقى للخزينة وتسوية السلفة .

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى :

(١) السلفة المنصرفة للسيد/خالد سعيد:

(أ) عند صرف السلفة للموظف يتم الخصم على المصروفات مباشرة ويجرى قيد نظامى للمتابعة والرقابة.

٥٠٠	حـ/ الإستخدامات -مواد غذائية	٩٠/٢/١
٥٠٠	حـ/ الشيكات	
	سحب بشيك بقيمة السلفة المؤقتة لشراء مواد غذائية عاجلة.	

٥٠٠	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات	٩٠/٢/١
	(سلف مؤقتة)للسيد / خالد سعيد	
٥٠٠	حـ/ الإستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة	
	قيد نظامى بقيمة السلفة المؤقتة	

(ب) عند تقديم المستندات وتسوية السلفة بكامل القيمة يتم إجراء قيد عكسى للقيد النظامى السابق

[illegible]	حـ/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة	٩٠/٢/١٥
[illegible]	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات	
	(سلف مؤقتة) للسيد / [illegible]	
	[illegible] وتسوية السلفة	

(٢) [illegible] المصروفات :

(أ) عند صرف السلفة [illegible] يتم الخصم على المصروفات [illegible] ويجرى قيد نظامى للمتابعة والرقابة

٢٠٠	حـ/ الإستخدامات -أدوات ومهمات	٩٠/٣/٢٠
٢٠٠	حـ/ الشيكات	
	سحب بشيك بقيمة السلفة المؤقتة لشراء أدوات ومهمات	

٢٠٠ من/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات ٩٠/٣/٢٠

(سلف مؤقتة) للسيد/ أحمد الشحات

٢٠٠ إلى/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة

قيد نظامى بقيمة السلفة المؤقتة

(ب) عند تقديم المستندات وتسوية السلفة وتوريد النقدية الباقية يتم إستبعاد المبلغ الباقى من المصروفات لتسوية السلفة فى نفس السنة وإجراء قيد عكسى للقيد النظامى .

٤٠ من/ النقدية تحت التسوية أو الخزينة

٤٠ إلى/ الإستخدامات (بالإستبعاد)- أدوات ومهمات

توريد النقدية الباقية للخزينة

٢٠٠ من/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة

٢٠٠ إلى/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات (سلف مؤقتة)

للسيد /أحمد الشحات

تسوية السلفة والغاء القيد النظامى

(٣) السلفة المنصرفة للسيد / إبراهيم حامد

(أ) عند صرف السلفة للموظف يتم الخصم على المصروفات مباشرة ويجرى قيد نظامى

٣٠٠ من/ الاستخدامات-تأجير سيارات ٩٠/٥/١٥

٣٠٠ إلى/ الشيكــــات

سحب شيك بقيمة السلفة المؤقتة لتأجير سيارات

٣٠٠ من/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات ٩٠/٥/١٥

(سلف مؤقتة) للسيد إبراهيم حامد

٣٠٠ إلى/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة

قيد نظامى بقيمة السلفة المؤقتة

(ب) عند تقديم المستندات وتسوية السلفة وتوريد النقدية الباقية يتم إضافة المبلغ للإيرادات لتسوية السلفة فى سنة مالية تالية ويلغى القيد النظامى :

٢٠		حـ/ النقدية تحت التسوية أو الخزينة	٩٠/٧/٣٠
	٢٠	حـ/ الإيرادات - إيرادات متنوعة	
		توريد النقدية الباقية من السلفة طرف الموظف إبراهيم حامد وإضافة المبلغ للإيرادات	
٣٠٠		حـ/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة	٩٠/٧/٣٠
	٣٠٠	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات	
		(سلف مؤقتة) للسيد إبراهيم حامد	
		تسوية السلفة وإلغاء القيد النظامى	

ملاحظات على الحل:

١- عند إنشاء السلفة المؤقتة يتم الخصم مباشرة على بنود مصروفات الموازنة المختصة كما يتم إجراء قيد نظامى بقيمة السلفة لأغراض المتابعة والرقابة.

٢- عند تقديم المستندات بكامل قيمة السلفة يتم تسويتها بإلغاء القيد النظامى .

٣- عند تقديم مستندات بقيمة أقل من قيمة السلفة يتم تسويتها بتوريد النقدية الباقية للخزينة وإستبعاد مقابل ذلك من المصروفات إذا تمت التسوية فى نفس السنة المالية أو إضافتة للإيرادات المتنوعة إذا تمت التسوية فى سنة مالية تالية ويتم إلغاء القيد النظامى بكامل قيمة السلفة.

٤- يترتب على تسوية السلفة أن يصبح رصيد الحسابين النظاميين صفرا.

٥- فى نهاية السنة المالية يجب تسوية السلفة وإقفالها بالدفاتر ويتم إعادة فتحها فى بداية السنة المالية الجديدة إذا لزم الأمر.

مثال رقم (١١)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالسلف المؤقتة بإحدى الوحدات الحكومية :

١- فى ١٠ يناير ١٩٩٠ قام الموظف / محمد حامد بتسوية السلفة المؤقتة بقيمة

السلفة المؤقتة التى فى عهدته حيث قدم المستندات الدالة على الصرف بقيمة السلفة وقدرها ٤٠٠ جنيه كما قام بتوريد مبلغ ٢٠ جنيها مستقطعة لمصلحة الضرائب.

٢- الموظف / أشرف عبد السلام كان بعهدته سلفة مؤقتةلشراء قطع غيار على وجه السرعة بمبلغ ١٠٠ جنيه وقد قام فى أول إبريل ١٩٩٠ بتقديم مستندات بمبلغ ١١٠ جنيه بقيمة قطع الغيار المشتراه وقد تمت تسوية السلفة وسحب إذن صرف بباقى القيمة .

وتكون قيود اليومية المتعلقة بتسوية السلف المؤقتة السابقة على النحو التالى :

(١) تسوية السلفة المنصرفة للسيد/ محمد حامد بكامل قيمة السلفة حيث يتم إلغاء القيد النظامى، وتوريد النقدية للخزينة وإضافتها لحساب إدارة الضرائب .

٤٠٠		حـ/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة	٩٠/١/١٠
	٤٠٠	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات	
		(سلف مؤقتة) للسيد /محمد حامد	
		تسوية السلفة المؤقتة والغاء القيد النظامى	
٢٠		حـ/ النقدية تحت التسوية أو الخزينة	٩٠/١/١٠
	٢٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	
		(إدارة الضرائب)	
		توريد النقدية المستقطعة وإضافتها لحساب إدارة الضرائب	

(٢) تسوية السلفة المنصرفة للسيد/ أشرف عبد السلام بالغاء القيد النظامى وإصدار إذن صرف بما صرفه زيادة عن قيمة السلفة وخصم الزيادة على المصروفات

١٠٠		حـ/ الإستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة	٩٠/٤/١
	١٠٠	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات	
		(سلف مؤقتة) للسيد / أشرف عبد السلام	
		تسوية السلفة والغاء القيد النظامى	

١٠		حـ/ الإستخدامات- قطع غيار
	١٠	حـ/ الحـــوالات

٩٠/٤/١

سحب إذن صرف بالمستحق للموظف أشرف

جـ- السلف المستديمة

تلجأ الجهات الحكومية الى إستخدام نظام السلف المستديمة تخفيفا للعبء على الخزائن العامة وإختصارا للوقت اللازم لإستخراج الشيكات ولا سيما للمبالغ الضئيلة أو تلك التى لا تحتمل التأخير.

وقد سبق أن تعرضنا لمفهوم السلف المستديمة وكيفيية معالجتها بصفة عامة من خلال التعرض للحسابات الجارية المدينة تحت التسوية (حـ/ جارى السلف المستديمة) . ونضيف هنا أن نظام السلف المستديمة يعتمد على نفس القواعد التى تحكم ما يسمى فى المحاسبة المالية بنظام صندوق المصروفات النثرية .

ويتم تحديد مبلغ ثابت لكل سلفة مستديمة بعد دراسة البنود المحددة للصرف من هذه السلفة ومتوسط المنصرف خلال الفترات الماضية ، ويتم إستعاضة السلفة كلما قاربت على النفاذ وحتما فى الأسبوع الأخير من كل شهر كما يتم إقفال السلفة وتسويتها فى نهاية السنة المالية على أن يتم تجديدها فى بداية السنة المالية الجديدة.

ويقصد بالإستعاضة أن يتقدم الموظف الذى بعهدته السلفة بمستندات الصرف خلال الفترة السابقة ويتم تعويضه عنها بصرف القيمة النقدية لتلك المستندات ليعود المبلغ الذى بحوزته (السلفة) الى قيمته الأصلية ليبدأ فترة جديدة وهكذا. ويقصد بإقفال السلفة المستديمة أن يتم تسويتها بتقديم المستندات الدالة على الصرف وتوريد رصيد النقدية الباقية (إن وجدت).

كما قد يتم زيادة أو تخفيض قيمة السلفة وفقا لم قد تسفر عنه الممارسات الفعلية وحجم المبالغ المنصرفة من السلفة.

وبصفة عامة عند إنشاء السلفة المستديمة يتم الخصم على حساب جارى السلفة المستديمة بإسم الموظف الذى بعهدته السلفة ولا يتم الخصم مباشرة على بنود المصروفات المختصة وفى تاريخ الإستعاضة يتم الخصم على بنود المصروفات المختصه وتعويض الموظف عن قيمة ما تم صرفه . وفى تاريخ تسوية السلفة كما فى حالة الغائها أو إقفالها فى نهاية السنه المالية يتم الخصم على بنود المصروفات بما يعادل قيمة إجمالى ما تم صرفه وتوريد رصيد النقدية الباقية وتسوية حساب جارى السلفة المستديمة باسم الموظف المختص .

مثال رقم (١٢)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالسلف المستديمة بجامعة الزقازيق:

١- فى ١/٤/١٩٩٠ تقرر إنشاء سلفة مستديمة بكلية التجارة قيمتها ٥٠٠ جنيه عهد بها لسيد/ فتحى عبد الله الموظف بالكلية للصرف منها على الأمور العاجلة وتم صرف القيمة بشيك.

٢- فى ٢٨ /٤/١٩٩٠ تقدم السيد/ فتحى عبد الله بمستندات صرف تفاصيلها على النحو التالى:

١٠٠ جنيه بريد وتلغراف

٢٥٠ جنيه إعلانات فى الجرائد

١٢٠ جنيه مصروفات متنوعة

وقد تمت إستعاضة السلفه بشيك .

٣- فى ١٠/٥/١٩٩٠ نظرا لأن حركة الصرف من السلفة المستديمة بكلية التجارة كبيرة فقد تقرر زيادة السلف لتصبح ٦٠٠ جنيه وتم صرف الزيادة بشيك .

٤- فى ١٩٩٠/٥/٣١ تمت إستعاضة السلفة وقدم الموظف فتحى عبد الله مستندات صرف متنوعة قيمتها ٥٢٠ جنيه وتم صرف القيمة بشيك .

٥- فى نهاية السنة المالية ١٩٩٠/٦/٣٠ تم جرد السلفة وتسويتها واقفالها بعد أن تم توريد النقدية الباقية للخزينة . وقد كانت بيانات السلفة فى هذا التاريخ على النحو التالى :

٥٦٠ جنيه قيمة مستندات صرف

٤٠ جنيه نقدية باقية

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى:

(١) إنشاء السلفة المستديمة

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٥٠٠		حـ/ جارى السلف المستديمة طرف الموظف فتحى عبد الله	١٩٩٠/٤/١
	٥٠٠	حـ/ الشيكات إنشاء سلفة مستديمة وصرف القيمة بشيك	

(٢) إستعاضة السلفة المستديمة

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٤٧٠		حـ/ الإستخدامات ١٠٠ بريد وتلغراف ٢٥٠ إعلانـــات ١٢٠ متنوعــات	١٩٩٠/٤/٢٨
	٤٧٠	حـ/ الشيكـــات إستعاضة السلفة والخصم على بنود الإستخدامات	

(٣) زيادة السلفة المستديمة

١٠٠		حـ/ جارى السلف المستديمة طرف الموظف فتحى عبد الله	١٩٩٠/٥/١٠
	١٠٠	حـ/ الشيكات صرف الزيادة فى قيمة السلف للموظف بشيك	

(٤) إستعاضة السلفة المستديمة

٥٢٠		حـ/ الإستخدامات (بنود متنوعة)	١٩٩٠/٥/٣١
	٥٢٠	حـ/ الشيكات إستعاضة المنصرف من السلفه بشيك	

(٥) تسوية السلفة المستديمة وإقفالها فى نهاية السنة المالية:

٥٦٠		حـ/ الإستخدامات (الأنواع المختصة)	١٩٩٠/٦/٣٠
٤٠		حـ/ النقدية تحت التسوية	
	٦٠٠	حـ/ جارى السلف المستديمة طرف الموظف فتحى عبد الله إقفال السلفة المستديمة فى نهاية السنة المالية	

ملاحظات على الحل:

١- عند إنشاء السلفة المستديمة لا يتم الخصم مباشرة على بنود الإستخدامات وإنما يجعل حـ/ جارى السلف المستديمة مدينا بقيمتها.

٢- عند زيادة السلفة المستديمة يجعل حـ/ جارى السلف المستديمة مدينا بمقدار الزيادة فقط.

٣- يتم الخصم على أنواع بنود الإستخدامات (تسجيل المصروفات) عند إجراء عملية إستعاضة السلفة.

٤- لا يتأثر حـ/ جارى السلف المستديمة عن إجراء عملية الإستعاضة حيث لا يحدث تغيير فى قيمة السلفة لأن الموظف يستعيض عن المنصرف بالمستندات بنفس القيمة ليبدأ فترة جديدة وبحوزته نقدية تعادل القيمة الأصلية للسلفة.

٥- فى نهاية السنة المالية يتم تسوية السلفة وإقفالها وذلك بالخصم على أنواع بنود الإستخدامات بقيمة مستندات الصرف وتوريد النقدية الباقية وإقفال حـ/ جارى السلف المستديمة ويصبح رصيده صفرا.

مثال رقم (١٣)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالسلفة المستديمة فى إحدى وحدات وزارة التربية والتعليم.

١- فى أول إبريل ١٩٩٠ تقرر إنشاء سلفة مستديمة بمعهد إعداد الفنيين التجاريين بالزقازيق بمبلغ ٨٠٠ جنيه وعهد بها للسيد/ أسامه سعيد الموظف بالمعهد وقد تم الصرف بموجب شيك.

٢- فى ١٩٩٠/٤/٣٠ تمت إستعاضة السلفة بموجب شيك حيث قدم الموظف أسامه مستندات صرف قيمتها ٤٢٠ جنيه

٣- فى ١٩٩٠/٥/١٠ نظرا لضعف حركة الصرف من السلفة تقرر تخفيضها بمبلغ ١٠٠ جنيه وقام الموظف أسامه بتوريد قيمة التخفيض للخزينة .

٤- فى ١٩٩٠/٥/٣١. تقدم الموظف أسامه باستعاضة السلفة وقدم مستندات صرف قيمتها ٣٢٠ جنيه، وقد صاحب عملية الإستعاضة قرار بتخفيض السلفة لتصبح ٥٠٠ جنيه فقط وتمت الإستعاضة بموجب شيك.

٥- فى نهاية السنة المالية ١٩٩٠/٦/٣٠ تم جرد السلفة وتسويتها وإقفالها بعد توريد الرصيد للخزينة وقد بلغت قيمة مستندات الصرف حتى تاريخه ٣٨٠ جنيه.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى:

(١) إنشاء السلفة المستديمة:

٨٠٠		حـ/ جارى السلف المستديمة	١٩٩٠/٤/١
		طرف السيد/ أسامه سعيد	
	٨٠٠	حـ/ الشيكات	
		قرار بإنشاء سلفه مستديمة بمعهد مجارى الزقازيق للسيد/ أسامه سعيد وصرف القيمة بشيك.	

(٢) إستعاضة السلفة المستديمة

٤٢٠		حـ/ الإستخدامات (النوع المختص)	٩٠/٤/٣٠
	٤٢٠	حـ/ الشيكات	
		إستعاضة السلفة والخصم على أنواع بنود إستخدامات الموازنة	

(٣) تخفيض السلفة المستديمة:

١٠٠		حـ/ النقدية تحت التسوية	٩٠/١٠/١٠
	١٠٠	حـ/ جارى السلف المستديمة	
		طرف/أسامة سعيد	
		تخفيض السلفة المستديمة وتوريد قيمة التخفيض للخزينة	

(٤) إستعاضة وتخفيض السلفة المستديمة

٣٢٠		حـ/ الإستخدامات (النوع المختص)	٩٠/٥/٣١
	٢٠٠	حـ/ جارى السلفة المستديمة	
		طرف السيد/ أسامه سعيد	
	١٢٠	حـ/ الشيكات	
		تخفيض السلفة وإستعاضتها بالفرق بين المنصرف وقيمة التخفيض .	

(٥) تسوية السلفة وإقفالها فى نهاية السنة المالية:

٣٨٠		حـ/ الإستخدامات (النوع المختص)	٩٠/٦/٣٠
١٢٠		حـ/ النقدية تحت التسوية	
	٥٠٠	حـ/ جارى السلف المستديمة	
		طرف السيد/ أسامه سعيد	
		تسوية السلفة وإقفالها فى نهاية السنة المالية بالخصم على أنواع بنود المصروفات وتوريد النقدية الباقية للخزينة .	

ملاحظات على الحل:

١- عند إتخاذ قرار بتخفيض السلفة يجعل حـ/ جارى السلف المستديمة (طرف صراف السلفة) دائنا بقيمة التخفيض.

٢- اذا صاحب عملية الإستعاضة تخفيض قيمة العهدة فإن المبلغ الذى يصرف فى الإستعاضة يساوى قيمة مستندات الصرف مطروحا منها قيمة التخفيض ويجعل به حـ/ الشيكات أو الحوالات دائنا وحساب جارى السلف المستديمة دائنا بقيمة التخفيض ويجعل حساب المصروفات مدينا بقيمة مستندات الصرف.

(د) الشراء بالمناقصات:

تنظم لائحة المناقصات والمزايدات عمليات الشراء فى الجهات الحكومية. وتعتبر المناقصات الصورة العامة لعمليات الشراء فى الجهات الحكومية إذ أنها تمكن من أحكام الرقابة والتأكد من أن الجها ت الحكومية قد حصلت على أفضل الأسعار لنفس المواصفات المحددة، بالإضافة الي ذلك فإن إجراءات المناقصات فى حد ذاتها تمثل نوعا من الرقابة تمنع أو تقلل من التلاعب وإهدار المال العام.

ونتعرض فيما يلى لأهم النقاط المتعلقة بالجوانب المحاسبية للشراء عن طريق المناقصات:

أ- يجب أن تطرح المناقصة مرة واحدة لما تحتاجه الجهة من أصناف خلال العام مع جدولة عمليات التوريد.

ب- يتضمن الإعلان عن المناقصة فى الجرائد اليومية المواصفات الفنية وشروط التسليم وشروط الدفع والتواريخ المحددة لتقديم العطاءات وفتح المظاريف وأية شروط أخرى ويعد ما يسمى بكراسة الشروط ويتم توفيرها للراغبين فى التقدم بعطاءات نظير سداد سعرها.

جـ- يتقدم الموردون أو المقاولون بعطاءاتهم فى مظاريف مغلقة ويرفق بكل عطاء قيمة التأمين الإبتدائى الذى يتم تقديمه فى شكل نقدى أو بشيكات معتمدة أو خطابات ضمان من البنوك. ويهدف هذا التأمين الى التأكد من جدية مقدم العطاء والتزامه بالتعاقد إذا تم ترسية المناقصة عليه ويعاد طرح المناقصة مرة أخرى اذا لم يرد عدد كاف من العطاءات.

د- تشكل لجنة تسمى لجنة فتح المظاريف لكل جهة حكومية حيث تقوم بتسلم التأمينات الإبتدائية وحصر وتصنيف وترتيب العطاءات حسب أولويتها.

هـ- تقوم لجنة المناقصات المركزية بدراسة العطاءات المقدمة والبت فيها واختيار أفضلها على أساس أصلح الأصناف وأرخص الأسعار وترسية المناقصة على صاحب العطاء الأفضل.

و- ترد التأمينات الإبتدائية للموردين والمقاولين الذين لم يتم ترسية المناقصة عليهم ويصادر التأمين المؤقت لمن رسى عليه العطاء ولم يستكمل إجراءات التعاقد.

ز- يطالب المورد أو المقاول الذى رست عليه المناقصة بتأمين نهائى وقد يتم [illegible] التأمين المؤقت الى تأمين نهائى وتقديم الفرق بينهما ويكون التأمين النهائى فى شكل [illegible] بشيكات أو خطابات ضمان والهدف من هذا التأمين هو ضمان توريد أو تنفيذ [illegible] والالتزام بشروط التعاقد.

ح- بعد إتمام التوريد أو التنفيذ وفقا للشروط يتم رد التأمين النهائى للمورد أو [illegible]

ط- إذا لم يلتزم المورد أو المقاول بالتنفيذ فإنه يتعرض عادة (طبقا لشروط [illegible]) لغرامات تأخير وجزاءات كما قد يتعرض لمصادرة التأمين النهائى وأن يتم التوريد أو [illegible] بالإستعانة بمورد أو مقاول آخر مع إلزام المورد أو المقاول الأصلى بدفع فروق الأسعار.

ويمكن تلخيص العمليات المحاسبية التى تتضمنها عملية الشراء بالمناقصة فيما يلى:

- تكاليف طباعة كراسة الشروط وتكاليف الإعلان فى الصحف وأية تكاليف إدارية أخرى.

- إستلام التأمينات المؤقتة (نقدية، شيكات، حوالات خطابات ضمان ، خصم من مستحقات) عند فتح المظاريف.

- رد التأمينات المؤقتة بعد البت فى العطاءات.

- إستلام التأمين النهائى (تحويل من تأمين مؤقت ، خصم من مستحقات، نقدية، شيكات ،حوالات ، خطابات ضمان).

- إحتساب غرامات تأخير، جزاءات . التوريد من مصادر أخرى على حساب المورد أو المقاول الأصلى، مصادرة التأمين النهائى.

- سداد المستحقات عن التوريدات أو الأعمال التى تم إعتمادها.

- رد التأمين النهائى

مثال رقم (١٤)

فيما يلى العمليات المتعلقة بإحدى المناقصات العامة التى طرحتها وزاة الكهرباء لشراء كابلات كهربائية.:-

١- فى أول يناير ١٩٩٠ طرحت الوزارة مناقصة عامة لتوريد كابلات كهربائية وتم الإعلان عنها فى الصحف حيث تكلف الإعلان ٥٠٠ جنيه سددت بموجب شيك.

٢- فى ٢ يناير سددت الوزارة فاتورة تكاليف طباعة كتيب " كراسة" الشروط التى بلغت ٥٠ جنيه بموجب شيك.

٣- فى ١٥ يناير بلغت مبيعات كتيب الشروط ١٠٠ كتيب بسعر ٢٠ جنيه لكل كتيب وردت للخزينة.

٤- فى ٢٠ يناير إسترد إثنان من الموردين قيمة ما دفعوه ثمنا لكتيب الشروط لعدولهما عن الدخول فى المناقصة بموجب شيك.

٥- فى ٢٢ يناير تم فتح المظاريف وتبين أن التأمينات المؤقتة المقدمة مع العطاءات كانت على النحو التالى:

١٠٠٠ جنيه نقدا
٥٠٠٠ جنيه شيكات
١٠٠٠٠ جنيه خطابات ضمان
١٦٠٠ جنيه محولة من تأمين نهائى عن عملية منتهية لأحد الموردين
٩٠٠ جنيه مستقطعة من مستحقات المورد خليل لدى الوزارة والتى تبلغ ٧٥٠٠ جنيه وقد صرف له الباقى بموجب شيك.

٦- فى أول فبراير ١٩٩٠ تم البت فى العطاءات المقدمة وتم ترسية المناقصة على المورد أحمد السعيد الذى كان قد تقدم بتأمين نقدى وقدره ٨٠٠ جنيه.

وقد تمت مطالبة المورد بدفع التأمين النهائى وقدره ٤٠٠٠ جنيه وقد سدد الفرق بين التأمين النهائى والتأمين المؤقت بموجب شيك.

٧- فى ٥ فبراير تم رد قيمة التأمينات الإبتدائية لباقى الموردين بموجب شيكات كما تم رد خطابات الضمان.

٨- فى أول إبريل ١٩٩٠ تم توريد الكابلات الكهربائية المطلوبة حيث بلغت تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه وتم سداد المستحق للمورد بموجب شيك.

٩- فى تاريخه تم رد قيمة التأمين النهائى المقدم من المورد أحمد السعيد بموجب شيك وذلك بعد التأكد من التزامه بكافة شروط التعاقد.

وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى:

٥٠٠		حـ/ الإستخدامات - إعلانات	٩٠/١/١
	٥٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد قيمة الإعلان عن المناقصة بشيك	

٥٠ حـ /الإستخدامات - طباعة ٩٠/١/٢

٥٠ حـ/ الشيكات

سداد قيمة طباعة كراسة الشروط

٢٠٠٠ حـ/ الخزينــة ٩٠/١/١٥

٢٠٠٠ حـ/ الإيرادات -رسوم مناقصات

الإيرادات المحصلة من بيع كراسة الشروط

٤٠ حـ/ الإيرادات (بالإستبعاد) رسوم مناقصات ٩٠/١/٢٠

٤٠ حـ/ الشيكات

رد أثنين لكراسة الشروط ورد القيمة بشيك

١٠٠٠ حـ/ الخزينة ٩٠/١/٢٢

٥٠٠٠ حـ/ الشيكات تحت التحصيل

٦٠٠٠ حـ/ جارى التأمينات المؤقتة

التأمينات المؤقتة المحصلة نقدا وبشيكات

١٠٠٠٠ حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير-مؤقتة

١٠٠٠٠ حـ/ تأمينات الغير- مؤقتة مقابل خطاب ضمان

قيد نظامى بخطابات الضمان المقدمة كتأمين إبتدائى

١٦٠٠ حـ/جارى التأمينات النهائية

١٦٠٠ حـ/ جارى التأمينات المؤقتة

تحويل تأمين نهائى لسداد التأمين المؤقت

٧٥٠٠		حـ/ الإستخدامات (البند المختص)	
	٩٠٠	حـ/ جارى التأمينات المؤقتة	
		(المورد خليل)	
	٦٦٠٠	حـ/ الشيكات	
		صرف باقى المستحق للمورد خليل بعد خصم التأمين المؤقت.	
٨٠٠		حـ/جارى التأمينات المؤقتة	٩٠/٢/١
		(المورد أحمد السعيد)	
٢٣٠٠		حـ/ الشيكات تحت التحصيل	
	٤٠٠٠	حـ/جارى التأمينات النهائية	
		(المورد أحمد السعيد)	
		تحويل التأمين المؤقت الى نهائى وتحصيل الفرق بشيك	
٧٧٠٠		حـ/ جارى التأمينات المؤقتة	٩٠/٢/٥
	٧٧٠٠	حـ/ الشيكات	
		رد التأمينات المؤقتة لمن لم يتم ترسية العطاءات عليهم.	
١٠٠٠٠		حـ/ تأمينات الغير -مؤقتة مقابل خطاب ضمان	٩٠/٢/٥
	١٠٠٠٠	حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير- مؤقتة	
		رد خطابات الضمان وإلغاء القيد النظامى	
٢٠٠٠٠		حـ/ الإستخدامات-أجهزة ومعدات	٩٠/٤/١
	٢٠٠٠٠	حـ/ الشكيات	
		سداد المستحق عن توريدات الكابلات الكهربائية	
٤٠٠٠		حـ/ جارى التأمينات النهائية	٩٠/٤/١
		(المورد أحمد السعيد)	
	٤٠٠٠٠	حـ/ الشيكات	
		رد قيمة التأمين النهائى للمورد بشيك	

ملاحظات على الحل.

١- يتم إحتساب المبالغ المرتدة عن التأمينات المؤقتة فى العملية رقم (٧) علي النحو التالى:

التأمينات التى ترد نقدا وبشيكات :

التى إستلمت نقدا	١٠٠٠ جنيه
التى إستلمت بشيكات	٥٠٠٠ جنيهة
المحولة من تأمينات نهائية	١٦٠٠ جنيه
المستقطعة من مستحقات	٩٠٠ جنيه
المجموع	٨٥٠٠ جنيه
المحول كتأمين نهائى بإسم أحمد السعيد	٨٠٠ جنيه
المبلغ الواجب رده	٧٧٠٠ جنيه

- التأمينات المرتدة فى شكل خطابات ضمان وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه

٢- بعد رسو المنقاصة على أحمد السعيد تم تحويل التأمين الإبتدايئ الى تأمين نهائى وتحصيل شيك بالفرق كما جاء بالعملية رقم (٦)

التأمين النهائى	٤٠٠٠ جنيه
التأمين الإبتدائى	٨٠٠ جنيه
المبلغ المحصل بشيك	٣٢٠٠ جنيه

مثال رقم (١٥)

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالمناقصات بإحدى الإدارات الحكومية:

١- فى ١٩٩٠/١٠/١ تم إستلام أعمال إنشائية من أحد المقاولين وتم سداد آخر دفعه مستحقه وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه بشيك . كما تم رد التأمين النهائى المقدم منه فى شكل خطاب ضمان قيمته ٥٠٠٠ جنيه

٢- فى ٥ أكتوبر ١٩٩٠ تأخر المورد عمر حسنين عن توريد المواد الغذائية المتفق عليها قيمتها التعاقدية ٢٠٠٠ جنيه. وقد أسندت العملية الى المورد عبد السلام شاهين وقد تم توريد نفس التوريدات بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه دفعت له بموجب شيك. وقد تم تحصيل المورد عمر بغرامة تأخير قدرها ١٥٠ جنيه

وفى ١٠ منه رد باقى التأمين النهائى وقدره ٥٠٠ جنيه الذى قدمه المورد عمر حسنين بشيك بعد خصم المستحق عليه من فروق أسعار وغرامات تأخير.

٣- فى ١٩٩٠/١١/٢١ عند إستلام عمليات الصيانة التى تم تنفيذها من قبل المقاول صفوت إبراهيم تبين أن هناك بعض المخالفات لشروط التعاقد وقد تم خصم مبلغ ٥٠٠ جنيه كغرامات وسدد باقى المستحق للمقاول وقدره ٨٥٠٠ جنيه.بموجب شيك منها ١٠٠٠ جنيه قيمة التأمين النهائى المقدم منه عند التعاقد.

٤- فى ١/١٢/ ١٩٩٠ تأخر المورد محمود عثمان عن تسليم المواد والمهمات المتفق علي توريدها ووقعت عليه غرامة تأخير قدرها ٢٠٠ جنيه خصمت من التأمين النهائي المقدم منه. وفي ١٠ منه تقدم المورد بعذر مقبول عن التأخير وقد تقرر رفع الغرامة . وفي ١١ منه تم إستلام العمل وسداد المستحق له وقدره ٤٠٠٠ جنيه ورد له التأمين النهائى وقدره ٤٠٠ جنيه بشيك.

وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة علي النحو التالى :-

(١) إستلام أعمال إنشائية ورد خطاب الضمان بموجب شيك منها ١٠٠٠ جنيه قيمة التأمين النهائى المقدم منه عند التعاقد.

١٠٠٠٠		حـ/ الإستخدامات - إنشاءات	٩٠/١٠/١
	١٠٠٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد المستحق عن الإنشاءات بشيك	

٥٠٠٠ حـ/ تأمينات الغير - نهائية مقابل خطاب ضمان

٥٠٠٠ حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير- نهائية

رد خطاب الضمان وإلغاء القيد النظامى

(٢) تأخر المورد والإستعانة بمورد آخر:

٢٠٠٠ حـ/ الإستخدامات -مواد غذائية ٩٠/١٠/٥

٣٥٠ حـ/ جارى التأمينات النهائية

(المورد عمر حسنين)

٢٢٠٠ حـ/ الشيكات

١٥٠ حـ/ الإيرادات -غرامات تأخير

تأخر المورد عمر عن التوريد وتحميله فروق الأسعار وغرامات التأخير خصما من تأمينه النهائى وتكليف المورد عبد السلام بالتوريد

١٥٠ حـ/ جارى التأمينات النهائية ٩٠/١٠/١٠

(المورد عمر حسنين)

١٥٠ حـ/ الشيكـات

رد باقى التأمين للمورد المتأخر

(٣) إستلام عمليات الصيانة وتوقيع غرامات تأخير ورفع الغرامة :

٨٠٠٠ حـ/ الإستخدامات - الصيانة ٩٠/١١/٢١

١٠٠٠ حـ/ جارى التأمينات النهائية

(المورد صفو ت إبراهيم)

٨٥٠٠ حـ/ الشيكات

٥٠٠ حـ/ الإيرادات - غرامات رجزا ات

سداد المستحق للمقاول صفوت ورد التأمين النهائى بعد خصم الغرامات الموقعة عليه

٢٠٠ ح/ جارى التأمينات النهائية ٩٠/١٢/١

(المورد محمود عثمان)

٢٠٠ ح/ الإيرادات - غرامات تأخير

خصم غرامة التأخير من التأمين النهائى للمورد

٢٠٠ ح/ الإيرادات (بالإستبعاد) غرامات تأخير ٩٠/١٢/١٠

٢٠٠ ح/ جارى التأمينات النهائية

(المورد محمود عثمان)

رفع الغرامة عن المورد

٤٠٠٠ ح/ الإستخدامات- مواد ومهمات ٩٠/١٢/١١

٤٠٠٠ ح/ الشيكات

سداد القيمة بشيك

٤٠٠ ح/ جارى التأمينات النهائية ١٢/١١

(المورد محمود عثمان)

٤٠٠ ح/ الشيكات

رد قيمة التأمين النهائى بشيك

ملاحظات على الحل :

(١) بالنسبة للعملية رقم (٢) :

تم خصم غرامة التأخير مباشرة من التأمين النهائى للمورد عمر حسنين وكان من الممكن أن يوسط ح/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية وفى هذه الحالة تكون القيود على النحو التالى :

٢٠٠٠		حـ/ الإستخدامات- مواد غذائية	٥ / ١٠/ ٩٠
٣٥٠		حـ/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية	
		(المورد عمر حسنين)	
	٢٢٠٠	حـ/ الشيكات	
	١٥٠	حـ/ الإيرادات - غرامات تأخير	
		تأخر المورد عن التوريد وتحميله بغرامات التأخير وفرق الأسعار	
		وعند رد التأمين يخصم المستحق عليه ويرد باقى التأمين :	
٥٠٠		حـ/ جارى التأمينات النهائية	٩٠/١٠/١٠
		(المورد عمر حسنين)	
	٣٥٠	حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	
		(عمر حسنين)	
	١٥٠	حـ/ الشيكات	
		خصم المستحق على المورد ورد باقى التأمين النهائى	

(٢) فى العملية رقم (٣) :

كان يمكن توسيط حـ/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية بدلا من الخصم مباشرة على حساب جارى التأمينات النهائية .

(هـ) الإعتمادات المستندية :

تعتمد عمليات الإستيراد على فتح إعتمادات مستندية عن طريق البنك المركزى للوحدات الإدارية لتسهيل هذه العمليات

وفيما يلى الجوانب المحاسبية المرتبطة بهذا الموضوع :-

١- يقضى الإجراء المحاسبى والبنكى بأن يقوم البنك المركزى بالخصم على حساب

الجهة الحكومية بقيمة الإعتماد المستندى مضافا اليها مصروفات الإعتماد كضمان لسداد قيمة الواردات عند إستحقاقها للطرف الخارجى.

٢- يخصم على إستخدامات الموازنة بقيمة الإعتمادات المدرجة بالموازنة للسنة الحالية.

٣- ما زاد من قيمة الإعتماد عن المدرج بموازنة السنة الحالية يخصم على حساب جارى الإعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج .

٤- يجرى قيد نظامى بقيمة الإعتماد لمتابعة تنفيذ الإعتمادات فى المستقبل ويلغى القيد النظامى بقيمة ما تم تنفيذه أو أوقف العمل به من الإعتماد .

٥- يتم تسوية حساب جارى الإعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج بأن يجعل هذا الحساب في بداية كل عام دائنا بقيمة ما أدرج فى موازنة السنة الحالية من إعتمادات كانت مخصومة على هذا الحساب ويتم خصم هذه القيم علي موازنة السنة الحالية .

مثال رقم (١٦) :

فيما يى بعض العمليات المتعلقة بالإعتمادات المستندية بإحدى الجهات الحكومية:

١- فى ١٩٩٠/١/١ تم فتح إعتماد مستندى بمبلغ٠٠٠ ٥٠٠ جنيه لإستيراد معدات نقل.

٢- فى ١٩٩٠/٣/٣٠ تم وصول الدفعة الأولى من معدات قيمتها ٠٠٠ ٣٠٠جنيه

٣- فى ١٩٩٠/٥/١ تم وصول المعدات الباقية وقيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالى:

(أ) فتح الإعتماد :

٥٠٠ ٠٠٠		حـ/ الإستخدامات - معدات نقل	١٩٩٠/١٠/١
	٥٠٠ ٠٠٠	حـ/ جارى البنك المركزى	
		فتح إعتماد مستندى وقيد المبلغ لحساب البنك	

٥٠٠٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن إستخدامات (إعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) إستثمارية .

٥٠٠٠٠٠ حـ/ الاستخدمات المدفوع عنها اعتمادات أو تحويلات نقدية - بالخارج - استثمارية .

قيد نظامى بقيمة الإعتماد المستندى رقم -----

(ب) تنفيذ جزء من الإعتماد :

٣٠٠٠٠٠ حـ/ الإستخدامات المدفوع عنها إعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج -إستثمارية ٩٠/٣/٣٠

٣٠٠٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات (تحويلات نقدية بالخارج) إستثمارية .

إلغاء القيد النظامى بقيمة ما تم تنفيذه من الإعتماد .

(جـ) تنفيذ باقى الإعتماد :

٢٠٠٠٠٠ حـ/ الإستخدامات المدفوع عنها إعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج إستثمارية ٩٠/٥/١

٢٠٠٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن إستخدامات (تحويلات نقدية بالخارج) إستثمارية .

الغاء القيد النظامى بباقي قيمة الإعتماد لتنفيذه بالكامل

ملاحظات على الحل :

١- في تاريخ فتح الإعتماد يجرى قيدين، الأول لخصم قيمة الإعتماد بالكامل على إستخدامات الموازنة ، والثانى قيد نظامى لمتابعة تنفيذ الاعتماد نظرا لخصم قيمته بالكامل علي الاستخدامات .

٢ - عند تنفيذ جزء من الاعتماد يتم الغاء القيد النظامى بهذه القيمة.

٣ - عندما يتم تنفيذ الاعتماد بالكامل يصبح رصيد الحسابين النظاميين صفراً .

مثال رقم (١٧)

فيما يلى العمليات المتعلقة بالإعتمادات المستندية المفتوحة لاحدى الجهات الحكومية خلال السنة المالية ٨٨ / ١٩٨٩ .

١ - تم فتح اعتماد نقدى لاستيراد مواد كيماوية بقيمة اجمالية ٠٠٠ ١٠٠٠ جنيه وورد إشعار من البنك المركزى يفيد بفتح الاعتماد علما بأن الاعتماد المدرج في موازنة السنة الحالية ١٩٨٩/٨٨ يبلغ ٠٠٠ ٧٥٠ جنيه وأن باقى الاعتماد مدرج فى موازنة العام القادم ١٩٩٠/٨٩.

٢ - بلغت قيمة التوريدات حتى نهاية عام ١٩٨٩/٨٨ ماقيمته ٠٠٠ ٦٥٠ جنيه .

٣ - تم تنفيذ باقى التوريدات خلال النصف الأول من عام ٨٩ / ١٩٩٠ .

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي :

(أ) فتح اعتماد عن استخدامات مدرجة فى الموازنة لأكثر من عام .

٠٠٠ ٧٥٠ حـ / الاستخدامات - مواد كيماوية خلال ١٩٨٩/٨٨

٠٠٠ ٢٥٠ حـ/ جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج

٠٠٠ ١٠٠٠ حـ/ جارى البنك المركزى

فتح الاعتماد النقدى بكامل القيمة

٠٠٠ ١٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) جارية

٠٠٠ ١٠٠٠ حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج - جارية

قيد نظامى بقيمة الاعتمادات المفتوحة

(ب) تنفيذ جزء من الاعتماد :

٦٥٠٠٠٠ حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج - جارية .

٦٥٠٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات(اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) جارية .

الغاء القيد النظامى بقيمة ماتم تنفيذه من الاعتماد

(جـ) في بداية السنة المالية ٨٩ / ١٩٩٠

٢٥٠٠٠٠ حـ/ الاستخدامات - مواد كيمارية ١٩٩٠/٨٩

٢٥٠٠٠٠ حـ /جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج

المعتمد تنفيذه خلال السنة المالية الحالية

(د) تنفيذ باقى الاعتماد :

٣٥٠٠٠٠ حـ الاستخدامات المفتوح منها اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج - جارية ٩٠/٨٩

٣٥٠٠٠٠ حـ / المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج) جارية .

الغاء القيد النظامى بباقى قيمة الاعتماد لتنفيذه بالكامل

(و) المبالغ أو الدفعات المقدمة :

قد يرخص بدفع مبالغ أو دفعات مقدمة لبعض الموردين أو المقاولين مقدما عن أعمال أو مشتريات يخصم بها على استخدامات الموازنة الجارية أو الموازنة الإستثمارية ، على أن تخصم هذه المبالغ أو الدفعات من مستحقاتهم عند التوريد أو اعتماد الأعمال المنفذة .

وفي هذه الحالة يتم الخصم علي بنود الاستخدامات المختصة على أن يجري قيد نظامي لمتابعة ومراقبة تسوية هذه المبالغ أو الدفعات ،وقد سبق الاشارة في الفصل السابق لمثل هذه الحسابات .

مثال رقم (١٨)

فيما يلى بعض العمليات بإحدي الجهات الحكومية :

١ - فى أول يوليو ١٩٩٠ تم التعاقد مع المورد خالد الجيار لتوريد قطع غيار قيمتها ٤٠٠٠ جنيه ، وكانت الشروط تقضى بدفع ٢٠٪ من القيمة كدفعة مقدمة وتم سدادها بموجب شيك .

٢ - في ٢٥ منه تم التوريد وسدد المستحق للمورد بموجب شيك.

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة على النحو التالي :

(١) عند صرف الدفعة المقدمة

٨٠٠		حـ / الاستخدامات - قطع غيار	٩٠/٧/١
	٨٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد دفعة مقدمة للمورد خالد	
٨٠٠		حـ / المبالغ المدفوع مقدما عن استخدامات جارية	
	٨٠٠	حـ / الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدمة - جارية	
		قيد نظامى بقيمة المبالغ المدفوعة مقدما	

(٢) توريد المستلزمات وسداد باقي المستحق .

٣٢٠٠		حـ/ الاستخدامات - قطع غيار	٩٠/٧/٢٥
	٣٢٠٠	حـ/ الشيكات	
		سداد باقي المستحق للمورد خالد	

٨٠٠ ح/ الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدمة – جارية
٨٠٠ ح/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات جارية
الغاء القيد النظامي لتوريد المستلزمات بالكامل

مثال رقم (١٩)

فيما يلي العمليات المتعلقة بأحد العقود الإنشائية بجامعة الزقازيق :

١ – في أول يناير ١٩٩٠ تم التعاقد مع شركة الشرقية للمقاولات علي انشاء مقر جديد لإحدي كليات الجامعة ، وقد كانت قيمة العقد مليون جنيه – وقد تم صرف الدفعة المقدمة طبقا لشروط العقد بواقع ٢٠٪ من القيمة التعاقدية بموجب شيك .

٢ – في أول مارس ١٩٩٠ بلغت قيمة الأعمال التى تمت واعتمدت من واقع شهادات المهندسين ١٥٠٠٠٠ جنيه .

٣– فى أول إبريل ١٩٩٠ بلغت قيمة الأعمال التى تمت وإعتمدت من واقع شهادات المهندسين ٥٠٠٠٠٠ وقد تم صرف القيمة المستحقه بشيك .

٤– فى ٣٠ مايو ١٩٩٠ تم استلام مقر الكلية بعد تنفيذ الأعمال بالكامل وتم صرف باقي المستحق للشركة مع حجز ٥٪ من القيمة التعاقدية تدفع في نهاية فترة الضمان وهى ٦ شهور من تاريخه .

٥ – ثم رد المبلغ المحتجز في نهاية فترة الضمان للشركة بشيك .

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة علي النحو التالي :

(١) سداد الدفعة المقدمة :

٢٠٠٠٠٠ ح/ الاستخدامات – انشاءات ١٩٩٠/١/١
٢٠٠٠٠٠ ح/ الشيكات
سداد الدفعة المقدمة للمقاول

٢٠٠ ٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات- استثمارية

٢٠٠ ٠٠٠ حـ - الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدمة - استثمارية

قيد نظامى بقيمة المبالغ المدفوعة مقدما للمقاول

(٢) استلام الجزء المعتمد وسداد المستحق للشركة

١٥٠ ٠٠٠ حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدمة - استثمارية ٩٠/٣/١

١٥٠٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات استثمارية

الغاء القيد النظامي بما يعادل ماتم تنفيذه

(٣) استلام الجزء المعتمد وسداد المستحق للشركة

٣٠٠ ٠٠٠ حـ/ الاستخدامات - انشاءات ٩٠/٤/١

٣٠٠ ٠٠٠ حـ/ الشيكات

سداد المستحق عن الجزء المعتمد

٥٠ ٠٠٠ حـ/ الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدمة - استثمارية

٥٠ ٠٠٠ حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات استثمارية

الغاء باقى القيد النظامى نظرا لتسليم أعمال تفوق فى قيمتها الدفعه المقدمة

(٤) استلام مقر الكلية بالكامل

٥٠٠ ٠٠٠ حـ/ الاستخدامات - انشاءات ٩٠/٥/٣٠

٤٥٠ ٠٠٠ حـ/ الشيكات

٥٠ ٠٠٠ حـ/ جارى تأمينات متنوعة

(شركة الشرقية للمقاولات)

تسليم المقر بالكامل وحجز ٥٪ كضمان لمدة ٦ شهور

(٥) رد قيمة الضمان للشركة :

٥٠٠٠٠		حـ/ جارى تأمينات متنوعة	٩٠/١١/٣٠
	٥٠٠٠٠	حـ/ الشيكات	

سداد المستحق للشركة بعد انتهاء فترة الضمان .

• **ملاحظات علي الحل**

١ - الدفعة المقدمة = ١٠٠٠٠٠٠ x ٢٠٪ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

٢ - تخصم قيمة الدفعه المقدمة على استخدامات الموازنة (الانشاءات).

٣ - يجرى قيد نظامى لمتابعة المبالغ المدفوعة مقدما ويستخدم الحسابين النظاميين المتعلقين بالإستخدامات الاستثمارية .

٤ - عند اعتماد أعمال منجزة قيمتها ١٥٠٠٠٠ جنيه وهى أقل من قيمة الدفعة المقدمة لايخصم أى مبلغ على الاستخدامات وانما يلغى جزء من القيد النظامى يعادل الأعمال المعتمدة .

٥ - عند اعتماد أعمال منجزة قيمتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه فإنه يتم الخصم علي الاستخدامات بالفرق بين الدفعة المقدمة وهذا المبلغ (٥٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) = ٣٠٠٠٠٠ جنيه . ويتم الغاء باقى القيد النظامى.

٦ - تم حجز ٥٪ من القيمة التعاقدية (١٠٠٠٠٠٠ × ٥٪) = ٥٠٠٠٠ جنيه كتأمين ضمان وتم تعلية المبلغ لحساب جارى تأمينات متنوعة .

٧ - بعد انتهاء فترة الضمان تم رد التأمين لشركة المقاولات .

• تمويل الخزائن وتداول النقود :

نتعرض فى هذا الجزء للتوجيه المحاسبى للعمليات التالية :

(أ) تمويل الخزائن العامة

(ب) تبادل النقود بين الخزائن العامة

(جـ) تبادل النقود بين الخزائن العامة ووزارة المالية .

(أ) تمويل الخزائن العامة :

يتم تمويل الخزائن العامة عندما يهبط رصيدها عن القدر المحدد أو لمواجهة مصروفات والتزامات معينة ، وتتلخص اجراءات التمويل في أن تسحب الوحدة الادارية شيكا على البنك المركزى لتمويل الخزينة العامة التابعة لها لأمر أمين الخزينة حيث يقوم بصرفه وايداع النقدية الخزنية .

ويتم توسيط حـ/ جارى المبالغ المدينه تحت التسويه (طرف أمين الخزينه) لحين ورود النقدية الى الخزينة وذلك بهدف تحقيق الرقابة والتأكد من وصول النقدية الى خزينة الوحدة الادارية .

مثال رقم (٢٠)

فى أول نوفمبر ١٩٩٠ سحبت مديرية الأمن بالزقازيق شيكا بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه لأمر السيد / عادل الشيخ أمين الخزينة العامة التابعة للمديرية . وفى ٢ منه قام الأمين بصرف الشيك وايداع النقدية بالخزينة. وفى ٣ منه ورد اشعار البنك بما يفيد صرف الشيك .

وتكون قيود اليومية على النحو التالى :

(أ) سحب الشيك بمبلغ التمويل

٥٠٠٠		حـ/ جاري المبالغ المدينه تحت التسوية (طرف السيد عادل الشيخ)	١٩٩٠/١١/١
	٥٠٠٠	حـ/ الشيكات	
		سحب شيك لأمر أمين الخزينة لتمويلها	

(ب) توريد المبلغ للخزينة :

٥٠٠٠ حـ/ الخزينة ٩٠/١١/٢

٥٠٠٠ حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(طرف السيد / عادل الشيخ)

توريد النقدية للخزينة

(حـ/ اشعار البنك بصرف الشيك

٥٠٠٠ حـ/ الشيكات ٩٠/١١/٣

٥٠٠٠ حـ/ جارى البنك المركزى

اشعار البنك بصرف قيمة الشيك

(ب) تبادل النقود بين الخزائن العامة :

تقوم الوحدات الادارية التى يتبعها خزائن عامة بتوريد مبالغ نقدية الى البنك المركزى - وهو خزينة عامة أيضا - إما لزيادة النقدية عن القدر المحدد أو لزيادتها عن حاجة الخزينة أو لأى سبب آخر .

وفى هذه الحالة تقوم الوحدة الادارية بسحب إذن صرف لأمر أمين الخزينة الذي يقوم بصرفه من الخزينة واستلام النقدية وتوريدها للبنك المركزى.

مثال رقم (٢١)

فى أول اكتوبر ١٩٩٠ قامت هيئة البريد بالزقازيق بسحب أذن صرف بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه لأمر السيد/ مصطفى بدوي لتوريد النقدية للبنك المركزى بالزقازيق . وقد تم صرف القيمة وتوريدها فى نفس اليوم .

وتكون قيود اليومية على النحو التالى :

(أ) سحب إذن الصرف :

٣٠٠٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ٩٠/١٠/١

(طرف السيد / مصطفى بدوى)

٣٠٠٠ ح/ الحوالات

سحب اذن صرف لأمر أمين الخزينة لتوريد النقدية للبنك المركزى

(ب) صرف النقدية من الخزينة

٣٠٠٠ ح/ الحـــوالات

٣٠٠٠ ح/ الخزينـــة

صرف النقدية من الخزينة لتوريدها للبنك المركزى

(جـ) توريد النقدية للبنك المركزى

٣٠٠٠ ح/ جاري البنك المركزى

٣٠٠٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(طرف السيد / مصطفى بدوى)

توريد النقدية للبنك المركزى

(جـ) تبادل النقدية بين الخزائن العامة ووزارة المالية:

يتم تبادل النقود بين وزارة المالية وبين الوحدات الادارية التى يتبعها خزائن عامة ، ويتم ذلك فى صرر أو صناديق أو مظاريف مؤمن عليها .

وكما سبق القول فى الفصل السابق يتم توسيط ح/ حركة النقود (الواردة) بالنسبة للنقدية الواردة من وزارة المالية وحساب حركة النقود (المرسلة) بالنسبة للنقدية المرسلة من الوحدة الادارية الى وزارة المالية :

ويهدف توسيط هذين الحسابين الى فرض رقابة على عملية تبادل النقود بين وزارة المالية والوحدات الادارية .

مثال رقم (٢٢)

فى أول سبتمبر ١٩٩٠ قررت خزينة محافظة الشرقية إرسال مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فى صناديق مؤمن عليها لوزارة المالية ، وتم سحب اذن صرف لأمر السيد / حسن عباس أمين الخزينة ، وقد قام المذكور بصرف النقدية فى نفس اليوم ،وتم توريدها الى خزينة وزارة المالية فى اليوم التالى :

وفي ٥ منه سددت وزارة المالية القيمة بشيك وورد اشعار الاضافة من البنك بقيمة الشيك .

وتكون قيود اليومية على النحو التالى :

(أ) سحب إذن صرف :

٢٠٠٠٠ حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ٩٠/٩/١

(طرف السيد / حسن عباس)

٢٠٠٠٠ حـ/ الحوالات

سحب اذن صرف لأمر الموظف المذكور لنقل نقدية الى وزارة المالية

(ب) صرف النقدية من الخزينة

٢٠٠٠٠ حـ/ الحـــوالات

٢٠٠٠٠ حـ/ الخزينـــة

استلام النقدية من الخزينة

(جـ) ارسال النقدية لوزارة المالية

٢٠٠٠٠ حـ/ حركة النقود المرسلة

٢٠٠٠٠ حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(طرف السيد / حسن عباس)

ارسال النقود فى صناديق لوزارة المالية .

(د) سداد وزارة المالية :

٢٠٠٠٠ حـ/ الشيكات تحت التحصيل ٩٠/٩/٥

٢٠٠٠٠ حـ/ حركة النقود المرسلة

ورود شيك من وزارة المالية بقيمة النقود المرسلة

(هـ) اضافة القيمة لحساب الوحدة بالبنك

٢٠٠٠٠ حـ/ جارى البنك المركزى

٢٠٠٠٠ حـ/ الشيكات تحت التحصيل

اضافة قيمة الشيك لحسابنا

مثال رقم (٢٣):

فى ١٥ اكتوبر ١٩٩٠ استلمت خزينة مديرية الأمن بالزقازيق نقدية فى صرر واردة من وزارة المالية قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه وفى نفس اليوم تم سحب شيك لأمر وزارة المالية مقابل النقدية الواردة ، وفى ٢٠ أكتوبر ١٩٩٠ ورد إشعار يفيد بخصم الشيك من حسابنا .

وتكون قيود اليوميه علي النحو التالى :

(أ) ورود النقدية :

١٥٠٠٠ حـ/ الخزينـــة ٩٠/١٠/١٥

١٥٠٠٠ حـ/ حركة النقود الواردة

استلام النقدية الواردة من وزارة المالية

(ب) سحب شيك بقيمة النقدية الواردة

١٥٠٠٠ حـ/ حركة النقود الواردة ٩٠/١٠/١٥

١٥٠٠٠ حـ/ الشيكات

سحب شيك لأمر وزارة المالية بقيمة النقدية الواردة

(حـ) اشعار خصم بقيمة الشيك

٩٠/١٠/١٥ ١٥٠٠٠ حـ/ الشيكات

١٥٠٠٠ حـ/ جارى البنك المركزى

خصم القيمة على حسابنا فى البنك

الطوابع المالية :

تستخدم الطوابع المالية فى تحصيل ايرادات العديد من الجهات الحكومية ومن أمثلة ذلك الطوابع البريدية ، طوابع الدمغة بكافة أنواعها كطوابع الدمغة ذات الصفة العامة أو طوابع الدمغة المحددة الأغراض مثل طابع التعليم ، وطابع المهن التعليمية ، وطابع الشرطة وغيرها ، ويعتبر هذا الأسلوب من أنجح أساليب تحصيل الايرادات وأكثرها فعالية

وتعامل تلك الطوابع معاملة النقدية أو الأوراق ذات القيمة التى ينبغى إحكام الرقابة على طباعتها وإستلامها وتداولها وتخزينها وبيعها . ويستخدم في ذلك نظام العهد الشخصيتا ممثلة فى حسابات جارية مدينة لضبط حركة الطوابع المالية وتسويتها بين الجهات صاحبة الايرادات والجهات التى تتداولها .

مثال رقم (٢٤) :

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بحركة طوابع الدمغة في وحدتين إداريتين بمحافظة الشرقية :

١ - في أول ابريل ١٩٩٠ أرسلت ادارة الضرائب طوابع دمغه قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه الى مكتب بريد الزقازيق جعلت عهدة الصراف محمود حسين ، ٨٠٠٠٠ جنيه طوابع دمغة الى مكتب بريد منيا القمح جعلت بعهدة الصراف أحمدتوفيق

٢ - فى ١٥ أبريل ١٩٩٠ سددت المكاتب قيمة الطوابع لإدارة الضرائب بموجب شيكات .

٣ - بلغت مبيعات طوابع الدمغة خلال الفترة من أول أبريل وحتي أخر يونيه ١٩٩٠ (نهاية السنة المالية) ٩٠ ٠٠٠ جنيه بمكتب بريد الزقازيق ، ٧٥ ٠٠٠ جنيه بمكتب بريد منيا القمح .

٤- فى نهاية السنة المالية تم تسوية رصيد الطوابع بين ادارة الضرائب ومكتبي البريد

٥ - فى بداية السنة المالية الجديدة ١٩٩١/٩٠ تم اجراء القيود اللازمة المتعلقة بالطوابع .

وتكون قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة فى كل من دفاتر ادارة الضرائب و مكتب بريد الزقازيق ومكتب بريد منيا القمح على النحو التالى :

(أ) دفاتر ادارة الضرائب :

(١) ارسال طوابع الدمغة

١٩٩٠/٤/١

١٠٠ ٠٠٠ حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية
(مكتب بريد الزقازيق)

٨٠ ٠٠٠ حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية
(مكتب بريد منيا القمح)

١٨٠ ٠٠٠ حـ/ الايرادات - طوابع الدمغة
قيمة طوابع الدمغة المرسلة لمكاتب البريد المذكورة

(٢) تحصيل القيمة من المكاتب بشيكات

٩٠/٤/١٥

١٨٠ ٠٠٠ حـ/ الشيكات تحت التحصيل

١٠٠ ٠٠٠ حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية
(مكتب بريد الزقازيق)

٨٠ ٠٠٠ حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية
(مكتب بريد منيا القمح)

تحصيل قيمة الطوابع بشيكات

(٣) فى نهاية السنة المالية تستبعد قيمة الطوابع غير المباعة من الايرادات وتعلى لحسابات المكاتب .

١٥٠٠٠ ح/ الايرادات (بالاستبعاد) – طوابع الدمغة ٩٠/٦/٣٠

١٠٠٠٠ ح / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(مكتب بريد الزقازيق)

٥٠٠٠ ح / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(مكتب بريد منيا القمح)

استبعاد قيمة الطوابع الباقيه بدون بيع وتعلية القيمة لحسابات المكاتب

(٤) في بداية السنة الجديدة تعلي قيمة الطوابع للإيرادات وتتم تسويةالحسابات الجارية المدينة .

١٠٠٠٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ٩٠/٧/١

(مكتب بريد الزقازيق)

٥٠٠٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(مكتب بريد منيا القمح)

١٥٠٠٠ ح/ الايرادات – طوابع الدمغة

طوابع الدمغة غير المباعة فى السنة المالية الماضية

(ب) دفاتر مكتب بريد الزقازيق :

(١) استلام الطوابع من الضرائب وجعلها بعهدة الصراف .

١٠٠٠٠٠ ح/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ٩٠/٤/١

(طرف الصراف محمو حسين)

١٠٠٠٠٠ ح/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(ادارة الضرائب)

طوابع الدمغة الواردة من ادارة الضرائب وجعلها بعهدة الموظف المذكور .

(٢) سداد المستحق لادارة الضرائب

١٠٠ ٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	٩٠/٤/١٥
	(ادارة الضائب)	
١٠٠ ٠٠٠	حـ/ الشيكات	
	سحب شيك لأمر ادارة الضرائب بقيمة طوابع الدمغة	

(٣) فى نهاية السنة المالية تسوى عهدة الموظف مع حساب جارى الضرائب بقيمة الطوابع غير المباعة .

١٠ ٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	٩٠/٦/٣٠
	(ادارة الضرائب)	
١٠ ٠٠٠	حـ/ جارىالمبالغ المدينة تحت التسوية	
	(طرف محمود حسين) .	
	تسوية قيمة الطوابع غير المباعة فى نهاية السنة المالية	

(٤) فى بداية السنة المالية تجدد العهدة الشخصية للموظف وتسوية حساب جارى الضرائب بالطوابع المرحلة من العام السابق :

١٠ ٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	٩٠/٧/١
	(طرف محمود حسين)	
١٠ ٠٠٠	حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	
	(ادارة الضرائب)	
	طوابع الدمغة غير المباعة والمرحلة من العام السابق .	

(جـ) دفاتر مكتب بريد منها القمح

(١) استلام الطوابع من الضرائب وجعلها بعهدة الصراف

٨٠٠٠٠	حـ/ جاري المبالغ المدينه تحت التسوية	٩٠/٤/١
	(طرف الصراف أحمد توفيق)	
٨٠٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	
	(ادارة الضرائب)	

طوابع الدمغة الواردة من ادارة الضرائب وجعلها بعهدة الموظف المذكور .

(٢) سداد المستحق لادارة الضرائب

٨٠٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	٩٠/٤/١٥
	(ادارة الضرائب)	
٨٠٠٠٠	حـ/ الشيكات	

سحب شيك لأمر ادارة الضرائب بقيمة طوابع الدمغة

(٣) فى نهاية السنة المالية تسوى عهدة الموظف مع حساب جاري الضرائب بقيمة الطوابع غير المباغة .

٥٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	٩٠/٦/٣٠
	(ادارة الضرائب)	
٥٠٠٠	حـ/ جاري المبالغ المدينه تحت التسوية	
	(طرف أحمد توفيق)	

تسوية قيمة الطوابع غير المباعة فى نهاية السنة المالية

(٤) في بداية السنة المالية تجدد العهدة الشخصية للموظف وتسوية حساب جارى الضرائب بالطوابع المرحلة من العام السابق .

٥٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ المدينة تحت التسوية	٩٠/٧/١
	(طرف أحمد توفيق)	
٥٠٠٠	حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية	
	(ادارة الضرائب)	

طوابع الدمغة غير المباعة والمرحلة من العام السابق

هوامش

(١) التقسيم النمطى للحسابات المرفق باللائحة التنفيذية رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ بشأن القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ ، وزارة المالية، مصر.

(٢) راجع فى ذلك بالتفصيل :

اللائحة المالية للموازنة والحسابات ، هيئة مديرى حسابات الحكومة ، ١٩٨٩، المواد ٧١٣ مكرر ، ٧١٣ مكرر،(١).

(٣) لمزيد من التفصيل راجع :

المادة رقم ٦٨٤ والمادة رقم ٦٨٥من اللائحة المالية للموازنات والحسابات ، مرجع سابق.

(٤) المادة ٧١٧ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات ، مرجع سابق.

أسئلة وتدريبات

أولا : أسئلة مقال :

١ - اشرح باختصار الحسابات الرئيسية المستخدمة في النظام المحاسبى الحكومى ؟
٢ - تكلم بإيجاز عن الحسابات الجارية ؟
٣ - ماهى المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها النسبة للمصروفات بالخطأ أو بالزيادة ؟
٤ - يطبق النظام المحاسبى الحكومى نظام السلف، إشرح بإختصار الجوانب المحاسبية لهذا النظام ؟
٥ - اشرح الجوانب المحاسبية لعملية الشراء باستخدام طريقة المناقصة العامة ؟
٦ - تكلم عن الجوانب المحاسبية للطوابع المالية وكيفية متابعتها والرقابة عليها ؟
٧ - تكلم عن أهمية وضرورة استخدام الحسابات النظامية عند معالجة الاعتمادات المستندية ؟
٨ - تكلم باختصار عن الحسابات المتعلقة بحركة النقدية وتبادلها بين الخزائن ؟
٩ - ماهى أهمية تقسيم حساب جارى النبك المركزى الى عدة حسابات فرعية ؟
١٠ - تكلم عن الجوانب المحاسبية لعمليات استحقاق وصرف الأجور ؟

ثانيا : إقرأ العبارات التالية جيدا وضع علامة (صح) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة غير الصحيحة:

١ - لتصحيح مصروفات حدثت خطأ خلال السنة المالية الحالية يضاف المبلغ الخطأ للإيرادات المتنوعة
٢ - المبالغ التى تحجز من المستحقات أوتحصل من المقاولين كضمان لسلامة الأعمال التى تم تنفيذها وتسليمها تعلى لحساب جارى التأمينات النهائية .
٣ - يمثل رصيل حساب الديون المستحقة للحكومة المبالغ المستحقة للجهة الحكومية ولم يتم تحصيلها بعد .

٤ - تسجل الشيكات الواردة للوحدة الادارية فى حساب الشيكات .

٥ - تسجل أذون الصرف الواردة للوحدة الادارية فى حساب الحوالات المالية تحت التحصيل

٦ - حساب بنك الاستثمارالقومى أحد الحسابات الفرعية للحسابات الجارية العامة

٧ - يستخدم حساب النقدية تحت التسوية لإثبات حركة النقدية فى الوحدات الادارية التى تتبعها خزينة عامة .

٨ - يستخدم حساب الحوالات لتتبع حركة أذون الصرف التى تسحبها الوحدة الادارية للغير .

٩ - يبين رصيد حساب الشيكات تحت التحصيل أذون الصرف التى سحبت ولم يتم صرفها بعد .

١٠ - يخصص حساب جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج لتسجل فيه الاعتمادات المفتوحة المدرجة فى موازنة العام الحالى

١١ - تسجل خطابات الضمان المقدمة كتأمين مؤقت أو كتأمين نهائى فى حـ/ جارى التأمينات المؤقتة أو حساب جارى التأمينات النهائية.

١٢ - يمثل رصيد حـ/ الكفالات عن تأمينات الغير - مؤقتة قيمة خطابات الضمان التى مازالت فى حوزة الجهة الادارية لعدم انتهاء الغرض منها ومازالت سارية حتى الآن .

١٣ - عند صرف سلفة مؤقته أو سلفة مستديمة يتم الخصم مباشرة على بنود الاستخدامات المختصة

١٤ - يجب اضافة المبالغ المقيدة بالحسابات الجارية الدائنة تحت التسرية ويقل قيمتها عن عشرة جنيهات ولم يطالب بها أصحابها خلال ثلاث سنوات الى الايرادات .

١٥ - يجب اضافة المبالغ المقيدة بالحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية التى تزيد قيمتها على عشرة جنيهات ولم يطالب بها أصحابها خلال ثلاث سنوات عدا سنة ايداعها .

ثالثاً : تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

تمت العمليات التالية فى إحدى الوحدات الادارية التابعة لجامعة الزقازيق فى اليوم الأول من شهر يناير ١٩٩١ :

(١) سحبت الوحدة لأمر أحد الموردين شيكاً بمبلغ ١٥٠٠ جنيهاً سداداً لثمن أدوات كتابية.

(٢) وردت إشعارات خصم عن شيكات صرفت من البنك المركزى بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

(٣) سحبت الوحدةشيكاً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه سداداً لفاتورة صيانة .

(٤) تسلمت الوحدة شيكاً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه نظير قيمة مبالغ سبق صرفها بدون وجه حق فى يونيو ١٩٩٠.

(٥) وردت إشعارات إضافة من البنك المركزى عن الشيكات التى حصلت لأمر الوحدة بلغت قيمتها ٦٠٠٠ جنيه.

(٦) وردت للوحدة الادارية حوالات بريدية قيمتها ٥٠٠ جنيه سداداً لبعض الرسوم المستحقة على بعض الطلاب

(٧) ورد للوحدة خطاب ضمان موقع عليه من أحد البنوك المعتمدة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه من أحد المقاولين الذي رسى عليه العطاء لتوريد مستلزمات سلعية.

(٨) سددت الوحدة المبالغ المستقطعة بمعرفتها لحساب مصلحة الضرائب عن شهر ديسمبر عام ١٩٨٩ وقيمتها ٢٠٠٠ جنيه بموجب شيك.

(٩) تم صرف مبلغ ١٥٠٠ جنيه لأحد الموردين بمركز كفر صقر بموجب اذن صرف سداداً للمستحق عن بعض الأعمال التي أداها للوحدة.

(١٠) وردت اشعارات خصم من البنك المركزى عن شيكات صرفت من حساب الوحدة بالبنك قيمتها ١٠٠٠ جنيه ، وإشعارات إضافة عن شيكات حصلت لحسابات الوحدة قيمتها ٣٠٠ جنيه.

والمطلوب :

١- تسجيل العمليات السابقة فى دفترى يومية استمارات الصرف والتسويات (٢٢٤ ع.ح.) بسجلات الوحدة الإدارية بجامعة الزقازيق.

(٢) إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة فى صورتها العادية.

التطبيق الثانى :

سحبت مديرية التربية والتعليم بالشرقية شيكاً بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه بقيمة صافى المبالغ المستحقة لأحد المقاولين عن أعمال الصيانة لبعض أبنية المدارس بمدينة الزقازيق وذلك بعد خصم ٢٠٪ قيمة المبالغ المستقطعة لمصلحة الضرائب .

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العملية السابقة فى ظل الإفتراضات التالية:

(١) صرف الشيك من البنك وورود اشعار الخصم عنه.

(٢) ارتداد الشيك لعدم الاهتداء لصاحب الحق.

(٣) إعادة إصدار الشيك مرة أخرى بعد الإهتداء لصاحب الحق.

(٤) إرتداد الشيك لعدم إستحقاق المبلغ للمقاول، حيث تبين أنه لم يقم بأية أعمال للصيانة ، وذلك بفرض:

أ- ارتداد الشيك فى نفس السنة المالية.

ب- ارتداد الشيك فى سنة مالية تالية لسنة سحبه.

(٥) فقد الشيك وإصدار شيكاً جديداً بدلاً منه.

التطبيق الثالث :

فيما يلى العمليات المتعلقة بالأجور والمرتبات بكلية التجارة جامعة الزقازيق عن شهر مارس ١٩٩٠:-

(١) بلغت الأجور الإجمالية المستحقة عن الشهر مايلى :

أ- درجات دائمة ٢٠٠٠٠٠ جنيه

ب- بدلات ٥٠٠٠٠ جنيه

جـ- مكافآت ٢٠٠٠٠ جنيه

(٢) كانت الإستقطاعات الشهرية على النحو التالى :

أ- حصة العاملين فى التأمين والمعاشات ٣٠٠٠٠ جنيه

ب- حصة الحكومة فى التأمين والمعاشات ٣٠٠٠٠ جنيه

جـ- ضرائب كسب عمل ١٠٠٠٠ جنيه

د- أقساط مستحقة لبنك ناصر ٢٠٠٠ جنيه

هـ- أقساط مستحقة لشركة صيدناوى ١٠٠٠ جنيه

و- نفقات شرعية ٢٠٠٠ جنيه

ز- إشتراكات نقابية ١٠٠٠ جنيه

(٣) أصدر السيد / عميد الكلية قراراً بتوقيع جزاء على أحد العاملين وخصم مبلغ ٥٠ جنيهاً من مرتبه لتقصيره فى أداء عمله.

(٤) تستحق عمولة على تحصيل الأقساط المستقطعة للجهات غير الحكومية والقطاع الخاص بنسبة ٢٪.

(٥) تم سحب شيك باسم مندوب الصرف بصافى الأجور والمرتبات.

(٦) تم سحب شيكات سداداً للاستقطاعات لأمر الجهات المختلفة.

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة مع العلم بأن :

أ- ورود إخطارات صرف الشيكات.

ب- أحد العاملين لم يتسلم مرتبه وقدره ٢٠٠ جنيهاً وتم توريده للخزينة الفرعية بالوحدة.

جـ- معالجة المرتب المرتد بفرض عدم مطالبة العامل بصرف مرتبه خلال شهرين ثم مطالبته به بعد مرور شهرين وإصدار شيك بقيمته للعامل.

- **التطبيق الرابع :**

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالسلف فى إحدى وزارات الخدمات التى تتبعها خزينة فرعية :

١- فى ١٩٩٠/٣/١ أنشأت الوزارة سلفة دائمة وعهدت بها للموظف أحمد حسين وأصدرت شيكاً بمبلغ ٢٠٠ جنيه قيمة العهدة.

فى ١٥ منه تقرر زيادة السلفة الى ٣٠٠ جنيه وتم صرف الفرق بإذن صرف.

فى ٣١ منه تقدم الموظف أحمد حسين لاستعاضة السلفة وقدم مستندات بمبلغ ٢٤٠ جنيه وتم الصرف بشيك.

وفى ٣٠ /٦/ ١٩٩٠ تقرر إلغاء السلفة الدائمة طرف الموظف أحمد حسين وقد تمت تسويتها ، حيث كانت المصروفات حتى ذلك التاريخ ٢١٠ جنيه وقد تم توريد النقدية الباقية للخزينة.

٢- فى أول أغسطس ١٩٩٠ تم صرف مبلغ ١٠٠ جنيه بإذن صرف للموظف أحمد سليم كسلفة مؤقتة لإستئجاره سيارة لنقل بعض العاملين فى إحدى الرحلات التدريبية.

وقد تقدم الموظف بمستندات صرف قيمتها ١٠٠ جنيه و تم تسوية السلفة فى ٢٠ أغسطس ١٩٩٠.

المطلوب

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق الخامس :

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالسلف بمجلس مدينة الزقازيق:

١- فى ١٩٩٠/٧/١٠ أنشأ المجلس سلفة دائمة باسم الموظف مبروك أحمد بمبلغ ٥٠٠ جنيه صرفت بموجب شيك.

فى ١٩٩٠/٧/٣١ تمت استعاضة السلفة الدائمة حيث بلغت المصروفات ٢٥٠ جنيه و تمت الإستعاضة بموجب شيك.

فى ١٩٩٠/٨/١٥ تقرر تخفيض السلفة الدائمة بمبلغ ١٠٠ جنيه تم توريدها الى الخزينة

فى ١٩٩٠/٨/٣١ بلغت المصروفات ٢١٠ جنيه كما تقرر تخفيض السلفة لتصبح ٣٥٠ جنيه وقد تمت الإستعاضة بموجب شيك.

٢- فى ١٩٩٠/٨/٢٥ عهد المجلس للموظف أحمد سعيد بسلفة مؤقتة قيمتها ٢٠٠ جنيه لشراء بعض المستلزمات ، وفى ١٩٩٠/٩/١ تم الشراء بمبلغ ١٨٠ جنيه وتم توريد النقدية الباقية للخزينة وتسوية السلفة المؤقتة فى نفس التاريخ.

المطلوب:

إجراء قيود اليو مية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق السادس :

فيما يلى العمليات المتعلقة بالمناقصات باحدى الوزارات التى تتبعها خزينة عامة :

١- فى أول يناير ١٩٩٠ طرحت مناقصة عامة لتوريد كابلات وقد تم الاعلان عنها فى الصحف بمبلغ ٥٠٠ جنيه سددت بموجب شيك.

٢- فى ٢ منه سددت قيمة فاتورة تكاليف طباعة كتيب"كراسة" شروط المناقصة التى بلغت ٢٠٠ جنيه وقد تم السداد بشيك.

٣- فى ١٥ منه بلغت مبيعات كتيب شروط المناقصة ١٠٠ كتيب بسعر ١٠ جنيه للكتيب الواحد وتم توريد المبلغ للخزينة.

٤- في ٢٠ منه تم فض المظاريف وتبين أن التأمينات الابتدائية المقدمة مع العطاءات كانت على النحو التالى.

١٠٠٠ جنيه نقداً

٥٠٠٠ جنيه شيكات

١٠٠٠٠ جنه خطابات ضمان

٦٠٠ جنيه محولة من تأمين نهائى عن عملية منتهية للمورد سعد الهراوي.

٥٠٠ جنيه مستقطعة من مستحقات أحدالموردين لدى الوزارة التى تبلغ ٧٥٠٠ جنيه وصرف باقى المستحق بموجب شيك.

٥- فى ٢٣ منه استرد إثنان من الموردين المتقدمين للمناقصة قيمة مادفعوه عن كتيب شروط المناقصة وتم صرف المستحق لهما نقداً من الخزينة.

٦- فى أول فبراير ١٩٩٠ تم البت فى العطاءات وتم ترسية العطاء على المورد سعد الهراوى، وقد قام المذكور بسداد الفرق بين التأمين الابتدائي والنهائى وقدره ٣٤٠٠ جنيه بموجب شيك.

٧- فى ٥ منه تم رد باقى قيمة التأمينات الابتدائية الخاصة بالمناقصة للمتقدمين بموجب شيكات بالنسبة للتأمينات النقدية كما تم رد خطابات الضمان .

٨- فى أول ابريل ١٩٩٠ تم توريد الكابلات المطلوبة حيث بلغت تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه وتم سداد المستحق للمورد سعد الهراوى بموجب شيك .

٩- فى ١٩٩٠/٥/٢٠ تم رد التأمين النهائى المقدم من المورد سعد الهراوى وذلك بعد التأكد من التزامه الكامل بشروط العقد بموجب شيك.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

التطبيق السابع :

فيما يلى العمليات التى تمت فى إحدى الوحدات الحكومية التى تتبعها خزينة عامة:

١- فى ١٩٩٠/١٠/١ تم استلام بعض الأعمال من أحد المقاولين وتم سداد آخر دفعة مستحقة له وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه بموجب شيك ، كما تم رد التأمين النهائي المقدم منه فى شكل خطاب ضمان قيمته ٤٠٠٠ جنيه.

٢- فى ٢ منه تأخر أحد الموردين عن التوريدات المتفق عليها والتى تبلغ تكلفتها ١٠٠٠ جنيه ، وقد تم إسناد عملية التوريد فوراً لمورد آخر وقد تم التوريد بمبلغ ١٢٠٠ جنيه دفعت بموجب شيك ، وقد تم توقيع غرامة تأخير ومصروفات ادارية قدرها ١٠٠ جنيه.

وفى ١٠ منه قام المورد الأول بسداد المستحق عليه من فروق أسعار وغرامات التأخير نقداً.

٣- فى ١٩٩٠/١١/٢٠ عند استلام احدى العمليات المنفذة من قبل أحد المقاولين تبين أن هناك بعض المخالفات وقد تم خصم مبلغ ٥٠٠ جنيه كغرامات وسدد الباقى للمقاول وقدره ٤٥٠٠ جنيه بموجب شيك منها ١٠٠٠ جنيه قيمة التأمين النهائى المقدم منها.

٤- فى ١٩٩٠/١٢/١ تأخر أحد الموردين عن تسليم احدى العمليات وقد تم توقيع غرامة تأخير قدرها ٢٠٠ جنيه.

وفى ١٠ منه تقدم المورد بأعذار مقبولة وقد تم رفع الغرامة وتم استلام العمل وسدد المستحق له وقدره ٢٠٠٠ جنيه، كما رد قيمة التأمين النهائى وقدره ٤٠٠ جنيه بموجب شيك.

المطلوب

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة .

التطبيق الثامن:

فيما يلى بعض العمليات التى حدثت فى إحدى الوحدات الإدارية التى تتبعها خزينة فرعية:

١- فى ١٩٩٠/١/١ قام البنك المركزى بفتح إعتماد مستندى قدره ٥٠٠٠٠ جنيه للوحدة الإدارية خصص لشراء أدوات ومهمات.

وفى ١٩٩٠/٢/١ تم تنفيذ توريد الأدوات و المهمات بما قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه من الإعتماد.

وفى ١٩٩٠/٣/١ تم تنفيذ باقى التوريدات من الأدوات والمهمات.

٢- فى ١٩٩٠/٣/١٠ تم فتح إعتماد مستندى للوحدة الإدارية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لتوريد معدات وأدوات

وفى ١٩٩٠/٤/١ تم تنفيذ توريد المعدات والأدوات بكامل قيمة الإعتماد.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة

التطبيق التاسع:

فيما يلى بعض العمليات التى حدثت فى إحد ى الوحدات الحكومية التى تتبعها خزينة فرعية:

١- فى ١/١ ١٩٩٠ بلغت الديون المستحقة للوحدة عن خدمات تم ادائها لجهات أخرى بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

وفى ١٥ منه تم تحصيل مبلغ ٢٠٠٠ جنيه بموجب شيك ومبلغ ٥٠٠ جنيه نقداً من الديون المستحقة للوحدة.

وفى ١٩٩٠/٣/٢٠ تم تحصيل باقى الديون المستحقة فى العملية ٩٠/١/١ للوحدة بموجب شيك.

٢- فى ١٩٩٠/١٢/١تم إكتشاف مبلغ منصرف خطأ بالزيادة قدره ٣٠٠٠ جنيه منها ٢١٠٠ جنيه تخص سنوات سابقة والباقى يخص السنة المالية الحالية.

وفى ١٩٩٠/١٢/١٠ تم تحصيل المبلغ المنصرف بالزيادة.

٣- فى ١٩٩٠ ١٢/١٥ تم إكتشاف خطأ فى مرتب أحد الموظفين وقدره ٩٠٠ جنيه بواقع ١٠٠ جنيه خلال التسعة شهور السابقة وقد تم الإتفاق مع الموظف على أن يخصم من مرتبه بدءاً من مرتب شهر ديسمبر ١٩٩٠ ، ١٥٠ جنيه شهرياً ، مع العلم بأن مرتبه الإجمالى ٥٠٠ جنيه والإستقطاعات عن التأمين والمعاشات ٧٥ جنيه.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة ، وبالنسبة للعمليات رقم (٣) المطلوب أيضاً إجراء قيد اليومية الخاص بصرف مرتب الموظف عن شهر ديسمبر ١٩٩٠.

التطبيق العاشر :

فيما يلى بعض العمليات التى حدثت فى إحدى الوحدات الادارية الحكومية:

١- ١٩٩٠/٩/١ تم إكتشاف خطأ بالزيادة فى أحد بنود المصروفات قدره ١٠٠٠ جنيه دفعت لأحد الموردين عن توريد مستلزمات سلعية فى ١٩٩٠/٧/٢٠.

وفى ١٩٩٠/١٠/١٠ قام المورد بسداد الزيادة بموجب شيك .

٢- فى ١٩٩٠/١/١٠ تم إكتشاف خطأ بالزيادة فى مرتب أحد العاملين وقدره ٥٠ جنيهاً شهرياً عن شهرى نوفمبر وديسمبر ١٩٨٩.

وقد تقرر خصم المبالغ الزائدة من مرتب العامل عن شهر يناير ١٩٩٠، علماً بأن إجمالى مرتبه عن الشهر ٥٠٠ جنيه والإستقطاعات لجهات حكومية أخرى قدرها ١٠٠ جنيه وتم صرف الباقى للعامل بموجب شيك.

٣- فى ١٩٩٠/٢/١ تم إكتشاف خطأ فى أحد بنود المصروفات التى سبق صرفها فى ١٩٨٩/٥/١ وقد تم تحصيل المبلغ المدفوع خطأ وقدره ٥٠٠ جنيه بموجب شيك فى ١٩٩٠/٢/١٥.

٤- فى ١٩٩٠/١٠/١٠ تبين إكتشاف خطأ فى مرتب أحد الموظفين وقدره ٢٠ جنيه بالزيادة دفعت للموظف منذ شهر مايو ١٩٩٠ وحتى شهر سبتمبر ١٩٩٠ وقد تقرر تحصيل المبالغ الزائدة على خمس أقساط شهرية تستقطع من مرتب الموظف يبدأ أولها من مرتب شهر أكتوبر ١٩٩٠ (إجمالى مرتب الموظف ٣٥٠ جنيه والإستقطاعات منه ٥٠ جنيه .وفى ٣١ أكتوبر ١٩٩٠ تم خصم القسط الأول .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة

التطبيق الحادي عشر :

فيما يلي العمليات التي تمت بجامعة الزقازيق خلال شهر يناير ١٩٩٠:

١- فى ١/٥ قام البنك المركزى بفتح إعتماد مستندي بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه لتوريد عدد وأدوات للجامعة .

٢- فى ١/٧ ورد خطاب ضمان بمبلغ ٨٠٠ جنيه مرفق بعطاء مقدم من المورد سعيد المصري كتأمين ابتدائى عن المناقصة المعلن عنها فى شهر ديسمبر ١٩٩٠.

٣- في ١/٨ بلغت المتحصلات بشيك عن التأمينات الإبتدائية المقدمة من الموردين ٩٠٠٠ جنيه، كما تم خصم مبلغ ٢٥٠٠ جنيه كتأمين ابتدائى من جملة المستحق للمورد عثمان سليط وقدرها ٧٥٠٠ جنيه وصرف له باقى المستحق.

٤- فى ١/١٠ تم تحصيل مبلغ ٧٠٠ جنيه غرامات من بعض الموردين وقد تأجل إضافتها للإيرادات لحين الفصل فى النزاع حول أحقية الجامعة لهذه الغرامات.

٥- فى ١/١١ رست المناقصة على المورد سعيد المصرى وقد قام المورد بتقديم شيك بالفرق بين التأمين الإبتدائى والتأمين النهائي وقدره ١٠٪ من القيمة التعاقدية وقدرها ٣٢٠٠٠ جنيه.

٦- فى١/١٢ تم تنفيذ ماقيمته ١٢٠٠٠ جنيه من قيمة الإعتماد المفتوح في ١/٥.

٧- فى ١/١٣ تقدم الموظف ابراهيم عثمان لإستعاضة السلفة الدائمة طرفه وبلغت قيمة مستندات الصرف ٢٧٠ جنيه وتمت الإستعاضة فى تاريخه

٨- فى ١/١٤ عهد للموظف عبد العزيز السيد بسلفة مؤقتة قيمتها ٣٥٠ جنيه لشراء أدوات مكتبية.

٩- فى ١/١٥تقرر إنشاء سلفة دائمة طرف الموظف كمال أحمد قيمتها ٥٠٠ جنيه للإنفاق من خلالها على الفرع الجديد للجامعة.

١٠- فى ١/١٦/ تم الفصل فى النزاع مع الموردين على الغرامات التى تم تحصيلها فى ١/١٠ وثبت أحقية الجامعة فى مبلغ ٥٠٠ جنيه فقط أضيفت للابرادات بعد صرف الفرق للموردين.

١١- فى ١/١٩ تأخر المورد فضل العامرى عن تنفيذ العملية التى رست عليه من قبل بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وتم التوريد من مورد آخر بمبلغ يزيد ١٠٠٠ جنيه وسددت القيمة للمورد الجديد مع تحميل المورد المتأخر بفرق السعر وغرامة تأخير قدرها ٣٠٠ جنيه ومصاريف ادارية ٢٠٠ جنيه.

١٢- فى ١/٢١ تم خصم المستحق على المورد فضل العامرى من التأمين النهائى المقدم منه وقدره ٢٠٠٠ جنيه وصرف له الباقى.

١٣- فى ١/٢٥ تم إكتشاف خطأ بالزيادة فى بعض المصروفات قدره ٣٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه تخص العام الحالى ، والباقى يخص العام الماضى .

١٤- فى ١/٢٦ تم تحصيل شيك بالمبلغ الذى صرف بالزيادة وإكتشف ١/٢٥.

١٥- فى ١/٢٧ تقدم الموظف عبد العزيز السيد لتسوية السلفة المؤقتة وقدم مستندات صرف بمبلغ ٢٢٠ جنيه وورد الباقي للخزينة.

١٦- فى ١/٢٨ طلب الموظف كمال أحمد زيادة قيمة السلفة الدائمة لعدم كفاية قيمتها الحالية ، وقد تقرر زيادتها بمبلغ ٢٠٠ جنيه، وقد تم ذلك فوراً .

١٧- فى ٢٩ /١ تقرر الغاء السلفة الدائمة طرف الموظف ابراهيم عثمان وتم جردها وجدت مستندات صرف قيمتها ٢٥٠ جنيه ونقدية باقية قدرها ١٥٠ جنيه دون عجز أو زيادة وتم الغاء السلفة وتوريد النقدية الباقية للخزينة.

١٨- فى١/٣١ تم تسجيل استحقاق وصرف المرتبات عن شهر يناير حيث بلغت الاستقطاعات عن الشهر ٧٥٠٠ جنيه تأمين ومعاشات(حصة العاملين) ، ٢٠٠٠ جنيه مستحق لبنك ناصر ، ٥٠٠ جنيه مستحقة لمحلات صيدناوى ، ١٠٠ جنيه جزاءات ،كما بلغ صافى المرتبات ٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغت حصة الحكومة فى التأمين والمعاشات ٨٠٠٠ جنيه.

١٩- فى تاريخه تم سداد الاستقطاعات من المرتبات للجهات المختلفة .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

المحتـــوى

رقم الإيداع ٩٤/٣١١٧
بدار الكتب القومية
مكتبة التكامل للنشر والتوزيع

